



PUTUSAN

Nomor 188/PUU-XXII/2024

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan 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 terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

1. **PT. Gemilang Prima Semesta** diwakili oleh:

Nama : **Umar Arief**
Pekerjaan : Direktur PT. Gemilang Prima Semesta
Alamat : Jalan Lingkungan III, Buda, Mapanget,
Kota Manado, Provinsi Sulawesi Utara.

sebagai ----- **Pemohon I;**

2. **CV. Belilas Permai** diwakili oleh:

Nama : **Akhmad Saqowi**
Pekerjaan : Direktur CV. Belilas Permai
Alamat : Jalan Lintas Timur RT.07 RW.03, Seberida,
Kota Indragiri Hulu, Provinsi Riau.

sebagai ----- **Pemohon II;**

Dalam hal ini berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 05 Desember 2024, memberi kuasa kepada Cuaca, S.H., M.H., Sintha Donna Tarigan, S.H., Timbul P. Siahaan, S.H., MBA., Lasden Luther Sihotang, S.H., S.E., M.Ak., Marhaen, S.H., dan Serimitha Br Karo, S.H., kesemuanya adalah para Advokat dan Penasihat Hukum dari kantor hukum "*Law Firm-Tax Lawyer Advocates-Legal Auditor Cuaca, Marhaen, Nina & Partners*" yang beralamat di Jalan Jamin Ginting, Perum Je Khesain Blok C1 Nomor 12-14, Desa Raya, Kecamatan Berastagi, Kabupaten Karo,

Provinsi Sumatera Utara, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama bertindak untuk dan atas nama Pemberi Kuasa;

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

- [1.2]** Membaca permohonan para Pemohon;
 Mendengar keterangan para Pemohon;
 Membaca dan mendengar keterangan Presiden;
 Membaca dan mendengar keterangan ahli Presiden;
 Memeriksa bukti-bukti para Pemohon dan Presiden;
 Membaca kesimpulan para Pemohon dan Presiden.

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa para Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 19 Desember 2024 yang diterima Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 20 Desember 2024 berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 181/PUU/PAN.MK/AP3/12/2024, dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi Elektronik (e-BRPK) dengan Nomor 188/PUU-XXII/2024 pada tanggal 31 Desember 2024, yang telah diperbaiki dan diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 17 Maret 2024, pada pokoknya sebagai berikut.

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 berkenaan 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) Dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) 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-tidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
 - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
 - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.
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) dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan* (selanjutnya disebut **UU HPP**) 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 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.***
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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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 definisi 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:*

PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + 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, **OBJEK (uu) = OBJEK (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) dalam Pasal 3 UU HPP 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, 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 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 Peraturan-peraturan 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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, menunjukan frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN berbunyi:

Pasal 4 ayat (1) Dalam Pasal 3 UU HPP: (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 termasuk natura dan/atau kenikmatan, 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, 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;*
- 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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. <i>Transportation fee</i>	Xxx	Mengacu pada angka 2 huruf b poin 2)
b. <i>Harga ex Pertamina (Depot LPG Pertamina atau Stasiun Pengisian LPG) termasuk PPN 10%</i>	Rp11.550	-
c. <i>Margin agen</i>	Rp1.200	sudah termasuk penghasilan yang dikenakan PPh Pasal 22 Final. (mengacu pada angka 2 huruf a)
<i>Biaya Operasional Agen</i>	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 ketentuan Pasal 4 Ayat (1) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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:*

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

- 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:

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

- j) 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.

- 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 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?*
- 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 perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling).*
- q) 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) 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 Peningkaran 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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, menunjukan frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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 HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) Dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang dimohonkan pengujian menimbulkan permasalahan konstiusionalitas, 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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 konstiusional, ketentuan konstiusional 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) dalam Pasal 3 UU HPP dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang berbunyi:

Pasal 4 Ayat (1) dalam Pasal 3 UU HPP : (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 termasuk natura dan/atau kenikmatan, 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 sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihakpihak 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;*
- 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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) dalam Pasal 3 UU HPP 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 ketentuan Pasal 4 Ayat (1) dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) 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*).

[2.2] Menimbang bahwa untuk menguatkan dalilnya, para Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda Bukti P-1 sampai dengan Bukti P-26 sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Akta Pendirian PT. Gemilang Prima Semesta;
2. Bukti P-2 : Fotokopi Akta Pendirian CV. Belilas Permai;
3. Bukti P-3 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk a.n Umar Arief;
4. Bukti P-4 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk dan Nomor Pokok Wajib Pajak a.n Akhmad Saqowi;
5. Bukti P-5 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk Kuasa a.n Cuaca;
6. Bukti P-6 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk Kuasa a.n Sintha Donna Tarigan;
7. Bukti P-7 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk Kuasa a.n Lasden Luther Sihotang;

8. Bukti P-8 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk Kuasa a.n Timbul P. Siahaan;
9. Bukti P-9 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk Kuasa a.n Serimitha Br Karo;
10. Bukti P-10 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk Kuasa a.n Marhaen;
11. Bukti P-11 : Fotokopi Kartu Tanda Pengenal Advokat Kuasa a.n Cuaca;
12. Bukti P-12 : Fotokopi Kartu Tanda Pengenal Advokat Kuasa a.n Sintha Donna Tarigan;
13. Bukti P-13 : Fotokopi Kartu Tanda Pengenal Advokat Kuasa a.n Lasden Luther Sihotang;
14. Bukti P-14 : Fotokopi Kartu Tanda Pengenal Advokat Kuasa a.n Timbul P. Siahaan;
15. Bukti P-15 : Fotokopi Kartu Tanda Pengenal Advokat Kuasa a.n Serimitha Br Karo;
16. Bukti P-16 : Fotokopi Kartu Tanda Pengenal Advokat Kuasa a.n Marhaen;
17. Bukti P-17 : Fotokopi Berita Acara Pengambilan Sumpah Kuasa a.n Cuaca;
18. Bukti P-18 : Fotokopi Berita Acara Pengambilan Sumpah Kuasa a.n Sintha Donna Tarigan;
19. Bukti P-19 : Fotokopi Berita Acara Pengambilan Sumpah Kuasa a.n Lasden Luther Sihotang;
20. Bukti P-20 : Fotokopi Berita Acara Pengambilan Sumpah Kuasa a.n Timbul P. Siahaan;
21. Bukti P-21 : Fotokopi Berita Acara Pengambilan Sumpah Kuasa a.n Serimitha Br Karo;

- 22. Bukti P-22 : Fotokopi Berita Acara Pengambilan Sumpah Kuasa a.n Marhaen;
- 23. Bukti P-23 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
- 24. Bukti P-24 : Fotokopi 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;
- 25. Bukti P-25 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- 26. Bukti P-26 : Fotokopi Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-21/PJ.41/1994 tentang Penegasan Tidak Dilakukannya Verifikasi Atau Pemeriksaan Terhadap SPBU, Agen Dealer Pertamina Yang Diatur Dalam Perjanjian Kerjasama Antara Ditjen Pajak, Pertamina dan Hiswana Migas.

[2.3] Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) memberikan keterangan tertulis yang diterima Mahkamah pada tanggal 20 Juni 2025, yang pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

I. KETENTUAN UU PPh dan UU PPN YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UUD NRI TAHUN 1945

Para Pemohon mengajukan pengujian Pasal 4 ayat (1) UU PPh dalam Pasal 3 angka 1 UU HPP dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang berketentuan sebagai berikut:

Pasal 4 ayat (1) UU PPh dalam Pasal 3 angka 1 UU HPP:

Pasal 3

Beberapa ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan 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) diubah sebagai berikut:

1. Ketentuan ayat (1), ayat (1a), ayat (2), dan ayat (3) Pasal 4 diubah serta Pasal 4 ayat (1d) dihapus sehingga Pasal 4 berbunyi sebagai berikut:

Pasal 4

- (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. ...;
- b. ...;
- c. ...;
- d. ...;
- e. ...;
- f. ...;
- g. ...;
- h. ...;
- i. ...;
- j. ...;
- k. ...;
- l. ...;
- m. ...;
- n. ...;
- o. ...;
- p. ...;
- q. ...;
- r. ...; dan
- s.

Pasal 4 ayat (1) UU PPN

Pasal 4

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;
- h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Bahwa ketentuan tersebut dianggap oleh Para Pemohon bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 yang berketentuan sebagai berikut:

Pasal 1 ayat (3) UUD NRI Tahun 1945

Negara Indonesia adalah negara hukum.

Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945

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

Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945

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

Bahwa Para Pemohon menganggap ketentuan pasal *a quo* menyebabkan ketidakpastian hukum bagi Para Pemohon karena ketentuan terkait dengan “setiap tambahan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak” yang menjadi objek Pajak Penghasilan (PPH) haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan bukan berdasarkan selain peraturan perundang-undangan perpajakan seperti peraturan menteri dan keputusan kepala daerah. Begitu pula dengan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang seharusnya dikenakan atas kegiatan yang dilakukan berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Para Pemohon menyatakan bahwa ketentuan Pasal *a quo* memberikan ketidakjelasan sehingga membolehkan biaya transportasi yang besarnya ditentukan oleh peraturan menteri dan keputusan kepala daerah dijadikan objek PPh dan PPN (*vide* Perbaikan Permohonan hlm. 26-27).

Bahwa Pemohon dalam petitumnya menyatakan sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan Para Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia

Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum 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*).

II. KETERANGAN DPR RI

A. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PARA PEMOHON

Terkait kedudukan hukum (*legal standing*) Para Pemohon dalam pengujian UU *a quo* secara materiil, DPR RI berpendapat Para Pemohon terlebih dahulu harus membuktikan kedudukan hukumnya untuk mengajukan Permohonan Pengujian Undang-Undang ke Mahkamah Konstitusi dengan memperhatikan 5 (lima) batas kerugian konstitusional berdasarkan Putusan MK No. 006/PUU-III/2005 dan Putusan MK No. 011/PUU-V/2007 mengenai parameter kerugian konstitusional sebagai berikut:

- a. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945;
- b. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional yang dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang;
- c. Adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual, atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. Adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional dengan undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Terkait kedudukan hukum (*legal standing*) Para Pemohon dalam perkara *a quo* DPR RI memberikan pandangan berdasarkan 5 (lima) parameter tersebut sebagai berikut:

- a. Bahwa Para Pemohon mendalilkan dengan berlakunya ketentuan dalam Pasal *a quo* telah mengakibatkan hak konstitusional Para Pemohon sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 tidak terpenuhi. Bahwa sejatinya ketentuan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD NRI Tahun 1945 mengatur terkait konsep negara hukum yang dianut oleh Indonesia, sedangkan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 mengatur terkait kewajiban pemuatan segala bentuk pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk diatur melalui undang-undang. Dibentuknya UU

PPh dan UU PPN justru merupakan pemenuhan prinsip penyelenggaraan negara yang berdasarkan hukum dengan mengatur adanya pungutan memaksa kepada negara yang diatur dalam undang-undang. **Ketentuan Pasal 1 ayat (3) maupun Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 sama sekali tidak mengatur mengenai hak konstitusional warga negara**, dengan demikian pasal tersebut tidak tepat dijadikan sebagai batu uji untuk menilai konstitusionalitas UU PPh dan UU PPN.

- b. Bahwa ketentuan dalam Pasal *a quo* mengatur terkait objek pengenaan pajak, baik dalam PPh maupun PPN, yang dibebankan kepada wajib pajak. Ketentuan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh dalam Pasal 3 angka 1 UU HPP menjabarkan terkait ruang lingkup penghasilan yang menjadi objek PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN memberikan batasan kegiatan yang menjadi objek PPN. Ketentuan Pasal *a quo* sama sekali tidak mengurangi hak konstitusional Para Pemohon, utamanya terhadap hak untuk mendapatkan jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum. Justru sebaliknya, ketentuan dalam Pasal *a quo* memberikan kepastian hukum, baik bagi Para Pemohon maupun Wajib Pajak pada umumnya, terhadap pembatasan objek PPh dan PPN. Dengan demikian tidak terdapat hak dan/atau kewenangan konstitusional dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 yang dilanggar oleh keberlakuan Pasal *a quo* yang dimohonkan pengujian.
- c. Bahwa sejatinya permasalahan yang dialami oleh Para Pemohon didasarkan atas penafsiran Para Pemohon terhadap tindakan Pemerintah dalam menetapkan pengenaan objek PPh dan PPN kepada Para Pemohon, yang menurut Para Pemohon tidak berdasarkan pada peraturan perundang-undangan perpajakan. Permasalahan yang dialami oleh Para Pemohon semata-mata merupakan permasalahan implementasi norma dan bukan suatu permasalahan yang menyangkut kerugian konstitusional sebagaimana yang didalilkan oleh Para Pemohon. Adapun jika Para Pemohon merasa dirugikan maka peraturan perundang-undangan telah menyediakan wadah bagi Para Pemohon untuk dapat mengajukan Keberatan maupun Permohonan Banding terhadap penetapan pengenaan objek PPh dan PPN sebagaimana yang dialami oleh Para Pemohon.
- d. Bahwa selain itu, pada petitumnya Para Pemohon meminta kepada Mahkamah untuk menambahkan frasa “berdasarkan peraturan perundang-undangan

perpajakan” di dalam setiap Pasal *a quo*. Oleh karena ketentuan dalam Pasal *a quo* sendiri merupakan peraturan perundang-undangan yang mengatur terkait perpajakan, maka menjadi tidak jelas terkait apa yang sebenarnya dimintakan oleh Para Pemohon, sehingga permohonan menjadi kabur dan tidak jelas/*obscuur libel*. Bahwa jikapun permohonan Para Pemohon dikabulkan, maka tidak menjadikan kerugian hak konstitusional yang didalilkan Para Pemohon tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Bahwa terkait dengan kedudukan hukum Para Pemohon dalam pengujian materiil ini, DPR RI memberikan pandangan selaras dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 22/PUU-XIV/2016 yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari tanggal 15 Juni 2016, yang pada pertimbangan hukum [3.5.2] Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa menurut Mahkamah:

“...Dalam asas hukum dikenal ketentuan umum bahwa tiada kepentingan maka tiada gugatan yang dalam bahasa Perancis dikenal dengan point d’interest, point d’action dan dalam bahasa Belanda dikenal dengan zonder belang geen rechtsingang. Hal tersebut sama dengan prinsip yang terdapat dalam Reglement op de Rechtsvordering (Rv) khususnya Pasal 102 yang menganut ketentuan bahwa tiada gugatan tanpa hubungan hukum (no action without legal connection).”

Berdasarkan pada hal-hal yang telah disampaikan tersebut, DPR RI berpandangan bahwa Para Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) karena tidak memenuhi Pasal 51 ayat (1) dan Penjelasan Undang-Undang tentang Mahkamah Konstitusi, serta tidak memenuhi persyaratan kerugian konstitusional yang diputuskan dalam putusan Mahkamah Konstitusi terdahulu. Namun demikian, terhadap kedudukan hukum Para Pemohon, DPR RI menyerahkan sepenuhnya kepada kebijaksanaan Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi untuk mempertimbangkan dan menilai apakah Para Pemohon memiliki kedudukan hukum dalam pengajuan pengujian materiil UU PPh dan UU PPN terhadap UUD NRI Tahun 1945.

B. PANDANGAN UMUM

1. Pajak menjadi salah satu instrumen terpenting dalam proses pembangunan negara. Dalam komposisi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), pajak menjadi salah satu instrumen terbesar yang menyumbang pendapatan kepada negara. Melalui penarikan pajak, Pemerintah dapat

memastikan proses penyelenggaraan negara dapat berjalan dengan lancar, serta proses pembangunan negara dapat dilaksanakan dengan berkelanjutan. Pendapatan negara akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan nasional yang pada akhirnya akan meningkatkan kesejahteraan rakyat.

2. Bahwa terdapat empat asas pemungutan pajak dalam *The Four Maxims* oleh Adam Smith, yaitu asas *equality*, asas *certainty*, asas *convenience of payment*, dan asas *efficiency*. Untuk memenuhi asas *certainty* maka pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromis (*not-arbitrary*). Dalam asas *certainty*, diperlukan kepastian mengenai subjek, objek, besarnya pajak, waktu pembayaran, dan prosedur pemajakannya.
3. Adanya asas kepastian dalam pemungutan untuk menghindari terjadinya kesewenang-wenangan penguasa terhadap rakyatnya. Hal ini sejalan dengan amanat Pasal 23E UUD NRI Tahun 1945, juga berdasarkan beberapa Putusan Mahkamah Konstitusi yang berkaitan dengan perpajakan, maka penarikan pajak tersebut sejatinya haruslah diatur dalam undang-undang. Dengan demikian segala sesuatu yang akan dikenakan pajak oleh Pemerintah, haruslah terlebih dahulu dibahas bersama-sama dengan DPR RI sebagai perwakilan rakyat Indonesia untuk selanjutnya mendapatkan persetujuan bersama untuk dituangkan dalam suatu undang-undang, atau kerap dikenal sebagai prinsip "*no tax without representation*".
4. Untuk melaksanakan kewajiban tersebut, maka DPR RI bersama Pemerintah telah mengeluarkan undang-undang yang berkaitan dengan Pajak Penghasilan/PPH melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dan Pajak Pertambahan Nilai/PPN melalui Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 yang telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Kedua undang-undang tersebut juga telah disesuaikan kembali melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
5. Bahwa pengaturan mengenai pajak penghasilan dalam UU PPh dan pajak pertambahan nilai dalam UU PPN telah memenuhi asas *certainty* dengan adanya pengaturan mengenai subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, waktu

pemungutan, dan prosedur pemungutannya. Hal ini untuk memberikan kepastian hukum kepada seluruh warga negara sehingga diharapkan tidak terjadinya suatu tindakan sewenang-wenang negara dalam memungut pajak dari warga negara.

C. PANDANGAN TERHADAP POKOK PERMOHONAN

1. Bahwa terdapat tiga unsur pokok sistem perpajakan menurut proses sesuai dengan urutan waktu penyusunannya, yaitu kebijakan perpajakan (*tax policy*), undang-undang perpajakan (*tax laws*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*). Kebijakan perpajakan merupakan alternatif yang dipilih dari berbagai pilihan yang bertumpu pada asas yang telah ditentukan meliputi jenis pajak, subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan prosedur pemungutannya. Kebijakan tersebut dituangkan dalam undang-undang maupun peraturan pelaksanaannya. Dalam *Tax Reform Act 1984* menyatakan bahwa prinsip-prinsip dalam undang-undang perpajakan harus bersifat sederhana tetapi karena sistem perpajakan berkaitan dengan kehidupan masyarakat yang terus berkembang, maka undang-undang perpajakan harus fleksibel sehingga dapat menampung perkembangan dalam masyarakat. Adapun administrasi perpajakan berkaitan dengan instansi atau badan yang berwenang dan bertanggung jawab terhadap pemungutan pajak, pejabat dan pegawai perpajakan, dan kegiatan penyelenggaraan atau penatausahaan perpajakan.
2. Bahwa kebijakan perpajakan untuk pajak penghasilan dituangkan dalam UU PPh yang mengatur materi muatan tentang subjek pajak (siapa yang dikenakan), objek pajak (penyebab pengenaan), dan tarif pajak (cara menghitung jumlah pajak). Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh menyatakan bahwa objek pajak penghasilan adalah penghasilan yang memenuhi lima unsur, yaitu:
 - a. tambahan kemampuan ekonomis;
 - b. yang diterima atau diperoleh wajib pajak;
 - c. baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia;
 - d. yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan; dan
 - e. dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

Ketentuan tersebut memperlihatkan bahwa kebijakan perpajakan yang dipilih adalah menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas dan tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis.

3. Pajak pertambahan nilai dikenakan atas kegiatan penyerahan, pemanfaatan, impor, dan ekspor barang dan/atau jasa kena pajak di dalam atau di luar daerah pabean. Pajak pertambahan nilai dapat dipungut beberapa kali pada berbagai mata rantai jalur perusahaan. Namun demikian, beban PPN tidaklah berat karena pengenaannya hanya terhadap pertambahan nilai yang timbul pada setiap penyerahan barang atau jasa pada jalur perusahaan berikutnya. Pajak pertambahan nilai sejatinya ada karena dipakainya faktor-faktor produksi di setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada konsumen. Seluruh biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan keuntungan, seperti bunga modal, sewa tanah, dan upah kerja, adalah merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan PPN.
4. Bahwa tentunya kedua pengaturan dalam UU PPh dan UU PPN hanya mengatur secara pengenaan pajak secara umum, oleh karena itu UU PPh dan UU PPN perlu untuk mengamankan peraturan pelaksana sebagai dasar hukum yang bersifat teknis dalam bidang perpajakan. Peraturan-peraturan pelaksana tersebut selama ini telah dikeluarkan, baik oleh Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak maupun pengaturan-pengaturan lainnya terkait perpajakan yang berlaku, dengan tetap tidak bertentangan dengan ketentuan-ketentuan umum yang telah diatur dalam UU PPh dan UU PPN
5. Bahwa terkait dalil Para Pemohon yang menyatakan ketentuan dalam Pasal *a quo* telah menyebabkan ketidakpastian hukum dikarenakan ketentuan pada pasal *a quo* memperluas makna objek pajak yang tidak hanya bersumber dari perbuatan berdasarkan perundang-undangan perpajakan namun juga melingkupi perbuatan berdasarkan bukan perundang-undangan perpajakan/ keputusan (*vide* Perbaikan Permohonan hlm. 37), DPR RI menyampaikan keterangannya sebagai berikut:

- a. Bahwa ketentuan dalam pasal *a quo* telah dengan jelas dan nyata memaknai dan mengklasifikasikan terhadap sumber-sumber penghasilan dan perbuatan yang dapat dikenakan pajak, baik PPh maupun PPN. Dalam kaitannya dengan PPh, ketentuan pasal *a quo* telah mengklasifikasikan 19 (sembilan belas) sumber “tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak” atau dengan kata lain sumber penghasilan yang diperoleh oleh Wajib Pajak yang dapat dijadikan objek pengenaan PPh. Adapun UU PPN juga telah mengklasifikasikan 16 (enam belas) perbuatan yang dapat dikenakan atau dijadikan sebagai objek pajak pertambahan nilai. Oleh karena itu jelas dasar pengenaan PPh bagi sumber penghasilan maupun pengenaan PPN untuk perbuatan-perbuatan yang dapat dikenakan baik PPh maupun PPN telah diatur secara rinci melalui undang-undang.
- b. Adapun dalil Para Pemohon yang menyatakan bahwa ketentuan dalam pasal *a quo* tidak jelas dan tidak tegas pengaturan tentang sumber objek pajak apakah berasal dari undang-undang dan juga berasal dari bukan undang-undang sejatinya merupakan suatu pemaknaan yang berlebihan. Tindakan DPR RI bersama dengan Pemerintah untuk menyusun daftar yang rigid dan konkret terhadap sumber penghasilan mana saja yang dapat dikenakan PPh dan perbuatan apa saja yang dapat dikenakan PPN dalam undang-undang sejatinya sebagai pelaksanaan terhadap amanat Pasal 23A UUD NRI 1945. Dengan demikian berdasarkan penalaran yang wajar dapat dimaknai Pemerintah tidak dapat menambahkan sumber penghasilan maupun perbuatan-perbuatan di luar dari klasifikasi sumber penghasilan maupun perbuatan-perbuatan yang telah diatur dalam UU PPh dan UU PPN sebagai objek PPh dan PPN.
- c. Bahwa sejatinya sudah sangat jelas makna yang terkandung dalam frasa “tambahan ekonomis yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak” ialah seluruh sumber pemasukan yang diterima oleh Wajib Pajak tanpa membedakan apakah sumber pemasukan tersebut merupakan hasil dari ketentuan dari suatu pengaturan undang-undang/regeling ataupun hasil dari suatu ketetapan/*policy regel/beschikking*.

- d. Terhadap kasus konkret yang dialami oleh Para Pemohon yang menganggap timbulnya PPh dan PPN atas biaya transportasi pengangkutan LPG 3 kg bersumber dari Peraturan Menteri ESDM dan keputusan kepala daerah, DPR RI menyampaikan bahwa kedua produk hukum tersebut tidak mengatur tentang objek pajak melainkan mengatur tentang harga jual eceran LPG yang ditentukan oleh Menteri ESDM dan penetapan harga eceran tertinggi LPG oleh pemerintah daerah. Adapun ketentuan teknis mengenai pengenaan PPN atas penyerahan LPG 3 kg telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Penyerahan *Liquefied Petroleum Gas* Tertentu.
6. Bahwa terkait dengan dalil Para Pemohon yang menyatakan komponen biaya transportasi yang diterima oleh Para Pemohon yang ditetapkan berdasarkan suatu keputusan/*beschikking* tidak dapat dimaknai sebagai perbuatan berdasarkan perundang-undangan perpajakan (*vide* Perbaikan Permohonan hal. 57), DPR RI menyampaikan keterangannya sebagai berikut:
 - a. Bahwa dalam Pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan telah menegaskan bahwa yang dimaksud dengan Keputusan Administrasi Pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan **dalam penyelenggaraan pemerintahan**.
 - b. Menurut Prins, *beschikking* adalah suatu tindak hukum sepihak di bidang pemerintahan, dilakukan oleh alat penguasa **berdasarkan kewenangan khusus**. Lebih lanjut menurut Utrecht yang dimaksud dengan *beschikking* merupakan suatu perbuatan berdasarkan hukum publik yang bersegi satu yang dilakukan oleh alat-alat pemerintahan **berdasarkan suatu kekuasaan istimewa**.
 - c. Berdasarkan penjabaran di atas maka dapat dipahami dalam kerangka hukum administrasi, keputusan atau *beschikking* merupakan tindakan suatu alat/badan pemerintahan dalam rangka menjalankan suatu kewenangan yang dimilikinya yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan tertentu. Dengan demikian, walaupun bersifat administratif,

keputusan/*beschikking* sejatinya merupakan tindakan alat/badan pemerintah untuk menjalankan ketentuan yang diatur berdasarkan peraturan perundang-undangan.

- d. Dalam kaitannya dengan perkara *a quo*, maka penetapan besaran biaya transportasi oleh kepala daerah sejatinya harus dimaknai sebagai pelaksanaan kewenangan yang dimiliki oleh kepala daerah tersebut sebagai suatu keputusan/*beschikking* berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- e. Bahwa kewenangan kepala daerah dalam menetapkan harga eceran tertinggi bagi LPG 3Kg, di mana di dalamnya termasuk komponen biaya transportasi, diberikan berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 tentang Penyediaan dan Pendistribusian *Liquefied Petroleum Gas* sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021 (Permen ESDM 28/2021). Pada Pasal 24A ayat (1) Permen ESDM 28/2021 dijelaskan bahwa,

“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.”

- f. Ketentuan Pasal 24 Permen ESDM 28/2021 memberikan kewenangan kepada Menteri ESDM untuk menetapkan harga jual eceran LPG 3 kg dan harga patokan LPG 3 kg. Dalam menetapkan harga patokan, menteri mengacu pada formula yang didasarkan pada harga indeks pasar LPG yang berlaku pada bulan yang bersangkutan ditambah biaya distribusi (termasuk *handling*) dan margin usaha yang wajar.
- g. Bahwa jika ditarik lebih jauh, kewenangan yang diberikan berdasarkan Permen ESDM 28/2021, baik kepada pemerintah daerah untuk menetapkan harga eceran tertinggi dan kepada menteri untuk menetapkan harga jual eceran LPG 3 kg, merupakan pendelegasian kewenangan yang dilaksanakan berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 104 Tahun 2007 tentang Penyediaan, Pendistribusian, dan Penetapan Harga *Liquefied Petroleum Gas* Tabung Gas 3 Kilogram

sebagaimana telah diubah melalui Peraturan Presiden Nomor 70 Tahun 2021 (Perpres 70/2021).

- h. Bahwa dengan demikian penetapan harga eceran tertinggi LPG 3 kg, yang terdapat komponen biaya transportasi di dalamnya, oleh kepala daerah sejatinya merupakan pelaksanaan kewenangan yang telah diterima oleh kepala daerah berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Adanya kewenangan tersebut karena kepala daerah sepatutnya lebih memahami kondisi daerah, daya beli masyarakat, dan sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG 3 kg di daerahnya masing-masing.
7. Bahwa terkait dengan dalil Para Pemohon yang pada intinya menyampaikan akibat penetapan biaya transportasi berdasarkan suatu keputusan/*beschikking* menyebabkan Para Pemohon tidak mendapatkan tambahan kemampuan ekonomis yang berdasarkan harga pasar (*vide* Perbaikan Permohonan hal. 38), DPR RI menyampaikan keterangannya sebagai berikut:
- a. Bahwa sebelum lebih jauh menilai apakah ketentuan terkait penetapan besaran biaya transportasi oleh Pemerintah telah mengakibatkan Para Pemohon tidak mendapatkan tambahan kemampuan ekonomis berdasarkan mekanisme pasar, maka terlebih dahulu penting untuk memahami konsep penetapan harga LPG oleh Pemerintah berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
 - b. Bahwa pada prinsipnya, langkah Pemerintah dalam menetapkan besaran harga LPG merupakan implementasi pelaksanaan Pasal 33 UUD NRI Tahun 1945, utamanya terkait dengan penguasaan negara terhadap cabang-cabang produksi yang penting bagi negara dan yang menguasai hajat hidup orang banyak serta penguasaan negara terhadap bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya untuk digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.
 - c. Sebagai salah satu cabang produksi yang menguasai hajat hidup orang banyak, maka negara wajib hadir dalam pengelolaan minyak dan gas bumi untuk memastikan terpenuhinya tiga hal yang menjadi kepentingan masyarakat, yaitu ketersediaan yang cukup, distribusi yang merata, serta terjangkau harga bagi orang banyak.

- d. Sejalan dengan hal tersebut, melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 001-021-022/PUU-I/2003, Mahkamah telah memberikan kriteria bentuk penguasaan negara terhadap bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya berupa:
- 1) mengadakan kebijakan (*beleid*) dan tindakan pengurusan (*bestuursdaad*);
 - 2) pengaturan (*regelendaad*);
 - 3) pengelolaan (*beheersdaad*);
 - 4) pengawasan (*toezichthoudensdaad*).
- e. Sebagai implementasi terhadap prinsip-prinsip yang tertuang dalam UUD NRI Tahun 1945 tersebut, peraturan perundang-undangan di bidang minyak dan gas bumi telah memberikan mandat bagi Pemerintah dalam melakukan penguasaan minyak dan gas bumi melalui kegiatan usaha minyak dan gas bumi (*vide* Pasal 4 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang, untuk selanjutnya disebut sebagai UU Migas).
- f. Bahwa untuk memastikan pelaksanaan kegiatan usaha minyak dan gas bumi tersebut tetap berorientasi kepada pemenuhan kepentingan masyarakat, terutama menjamin keterjangkauan harga bagi orang banyak, maka Pemerintah memiliki kewenangan untuk dapat melakukan penetapan harga tertentu bagi komoditas minyak dan gas bumi. Pelaksanaan penetapan harga ini dilakukan sebagai bentuk penguasaan negara melalui pengadaan kebijakan (*beleid*) dan pengaturan (*regelendaad*) sebagaimana dimaksud di atas.
- g. Sejalan dengan hal tersebut, DPR RI memberikan pandangan yang selaras dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 002/PUU-I/2003 yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari Rabu tanggal 15 Desember 2004, yang pada pertimbangan hukum (hal. 227) Mahkamah menyatakan bahwa:

"Mahkamah berpendapat bahwa campur tangan Pemerintah dalam kebijakan penentuan harga haruslah menjadi

kewenangan yang diutamakan untuk cabang produksi yang penting dan/atau menguasai hajat hidup orang banyak. Pemerintah dapat mempertimbangkan banyak hal dalam menetapkan kebijakan harga tersebut termasuk harga apa yang ditawarkan oleh mekanisme pasar. Pasal 28 ayat (2) dan (3) undang-undang a quo mengutamakan mekanisme persaingan dan baru kemudian campur tangan Pemerintah sebatas menyangkut golongan masyarakat tertentu, sehingga tidak menjamin makna prinsip demokrasi ekonomi sebagaimana diatur dalam Pasal 33 ayat (4) UUD 1945, guna mencegah timbulnya praktik yang kuat memakan yang lemah. Menurut Mahkamah, seharusnya harga Bahan Bakar Minyak dan Gas Bumi dalam negeri ditetapkan oleh Pemerintah dengan memperhatikan kepentingan golongan masyarakat tertentu dan mempertimbangkan mekanisme persaingan usaha yang sehat dan wajar."

Dengan demikian penetapan Pemerintah terhadap harga bahan bakar minyak dan gas bumi, dalam hal ini termasuk harga LPG 3 kg merupakan konsekuensi terhadap konsep penguasaan negara sebagaimana terdapat dalam UUD NRI Tahun 1945.

- h. Bahwa sebagai tindak lanjut terhadap ketentuan tersebut, Pemerintah kemudian menerbitkan Perpres 70/2021. Salah satu ketentuan dalam Peraturan Presiden ini ialah memberikan kewenangan kepada menteri yang lingkup tugas dan tanggung jawabnya meliputi kegiatan usaha minyak dan gas bumi untuk melakukan penetapan terhadap harga patokan dan harga jual eceran LPG 3 kg.
- i. Bahwa untuk menjalankan ketentuan tersebut, Menteri ESDM juga telah menerbitkan Permen ESDM 28/2021, dimana dalam pengaturan tersebut termasuk adanya komponen biaya transportasi dalam penetapan harga eceran tertinggi LPG 3 kg oleh Pemerintah Daerah. Penetapan besaran tarifnya diserahkan kepada masing-masing Kepala Daerah mengingat kondisi geografis dan keberadaan sarana infrastruktur penunjang yang berbeda-beda di setiap daerah dan dapat mempengaruhi besaran biaya logistik.
- j. Bahwa DPR RI berpendapat penetapan biaya transportasi oleh Pemerintah dilakukan untuk memastikan harga akhir bagi konsumen tetap terjangkau dan di sisi lain juga mengakomodir kepentingan agen/penyalur dengan tetap memperhitungkan biaya

pengangkutan/logistik yang ditanggung oleh agen/penyalur masuk ke dalam komponen biaya akhir LPG tersebut.

- k. Bahwa dengan demikian, dalam kedudukannya sebagai pelaku usaha di bidang niaga gas bumi, dalam hal ini agen/penyalur LPG 3 kg, Para Pemohon harus memahami bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku tidak melepaskan penetapan harga gas bumi, terkhusus LPG 3 kg yang turut diberikan subsidi oleh Pemerintah, melalui mekanisme pasar bebas. Amanah konstitusi telah menegaskan bahwa Pemerintah wajib untuk hadir demi memastikan pengelolaan gas bumi tetap berorientasi kepada kemakmuran rakyat yang sebesar-besarnya.
 - l. Namun demikian, besaran harga yang ditetapkan oleh Pemerintah tersebut tidak menutup fakta bahwa Para Pemohon tetap memperoleh tambahan kemampuan ekonomis atas kegiatan usaha yang Para Pemohon lakukan. Selain itu dalam komponen harga LPG 3 kg, baik itu dalam harga jual eceran, harga jual agen, harga jual pangkalan, sudah terkandung pajak pertambahan nilai. Maka sudah sewajarnya terhadap tambahan ekonomis yang Para Pemohon terima tersebut tetap terikat dengan ketentuan peraturan perpajakan, utamanya berdasarkan UU PPh dan UU PPN.
8. Bahwa ketentuan Pasal 32 UU Migas juga telah menegaskan bahwa Badan Usaha yang melaksanakan kegiatan usaha hilir, termasuk di dalamnya kegiatan usaha niaga, tetap wajib membayar pajak, bea masuk dan pungutan lain atas impor, cukai, pajak daerah dan retribusi daerah, serta kewajiban lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini menegaskan bahwa bagaimanapun juga Para Pemohon tetap berkewajiban dalam melakukan pembayaran pajak penghasilan maupun pajak pertambahan nilai berdasarkan UU PPh dan UU PPN.
 9. Bahwa terhadap petitum yang dimohonkan oleh Para Pemohon untuk menambahkan frasa “berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan” sebagai sumber penetapan objek PPh dan PPN, DPR RI menilai menjadikan Permohonan Para Pemohon menjadi kabur dan tidak jelas/*obscuur libel*. Hal ini dikarenakan ketentuan dalam Pasal *a quo* sendiri

merupakan suatu peraturan perundang-undangan yang mengatur terkait perpajakan, maka menjadi tidak jelas terkait peraturan perundang-undangan perpajakan yang mana yang dimaksud oleh Para Pemohon. Selain itu, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (UU Pembentukan PUU), tidak mengenal jenis peraturan perundang-undangan berdasarkan bidang materi muatannya. Ketentuan Pasal 8 UU Pembentukan PUU mengatur bahwa jenis peraturan perundang-undangan dibedakan menurut lembaga yang menetapkannya.

10. Bahwa terkait dengan permasalahan yang dialami oleh Para Pemohon, DPR RI menilai permasalahan tersebut sejatinya disebabkan oleh penafsiran UU PPh dan UU PPN, yang mengindikasikan telah terjadi permasalahan dalam penerapan norma dan bukan merupakan suatu permasalahan konstiusionalitas yang dapat diselesaikan melalui pengujian norma di Mahkamah Konstitusi.
11. Jikapun Para Pemohon tetap mempermasalahkan terkait penafsiran norma dalam pasal *a quo* berdasarkan tafsiran sebagaimana dimaksud oleh Para Pemohon dalam permohonannya, Para Pemohon dapat mengajukan pengujian terhadap peraturan pelaksana yang terkait, seperti Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral maupun Peraturan Menteri Keuangan ataupun peraturan lainnya, sebagai pelaksana terhadap ketentuan dalam pasal *a quo* kepada Mahkamah Agung. Selain itu, jika Para Pemohon merasa keberatan terhadap besaran harga eceran tertinggi LPG 3 kg yang telah ditetapkan oleh masing-masing Kepala Daerah melalui keputusan yang telah diterbitkan, Para Pemohon juga dapat melakukan gugatan kepada Pengadilan Tata Usaha Negara terhadap Surat Keputusan yang dimaksud.
12. Dalam hal adanya keberatan karena Para Pemohon menilai Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang dikeluarkan tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU HPP telah menyediakan wadah bagi Para Pemohon untuk dapat mengajukan

Permohonan Keberatan hingga Permohonan Banding kepada Pengadilan Pajak.

13. Bahwa kondisi tersebut sejatinya telah memberikan gambaran terkait penerapan pasal *a quo* dan peraturan-peraturan lainnya yang berkaitan dengan ketentuan dalam pasal *a quo* telah memberikan suatu kepastian hukum dan telah menyediakan berbagai macam wadah bagi Para Pemohon untuk dapat memperjuangkan hak-haknya sebagaimana didalilkan dalam permohonannya.

D. PETITUM DPR RI

Bahwa berdasarkan keterangan tersebut di atas, DPR RI memohon agar kiranya, Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Konstitusi memberikan amar putusan sebagai berikut:

1. Menyatakan bahwa Para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) sehingga permohonan *a quo* harus dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);
2. Menolak permohonan *a quo* untuk seluruhnya;
3. Menerima Keterangan DPR RI secara keseluruhan;
4. Menyatakan bahwa Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) 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) tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tetap memiliki kekuatan hukum mengikat.

Apabila Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*)

[2.4] Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Presiden memberikan keterangan tertulis yang diterima Mahkamah pada tanggal 16 Mei 2025

dan didengarkan keterangannya dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 19 Mei 2025, dan keterangan tambahan yang diterima Mahkamah pada tanggal 3 Juni 2025, yang pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

I. PENDAHULUAN

Sebelum Pemerintah menjawab dalil-dalil yang dikemukakan oleh PARA PEMOHON, terlebih dahulu Pemerintah akan menjelaskan mengenai pokok permohonan uji materi.

1. Sebagaimana permohonan yang disampaikan oleh PARA PEMOHON pada tanggal 31 Desember 2024 dengan perbaikan permohonan PARA PEMOHON tertanggal 15 Maret 2025, objek yang diajukan uji materiil adalah Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (**untuk selanjutnya disebut UU tentang Pajak Penghasilan**) 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 (**untuk selanjutnya disebut UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah**).
2. Bahwa pengaturan norma Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 (**untuk selanjutnya disebut dengan UUD 1945**).
3. Bahwa pengaturan norma Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
4. Bahwa sehubungan dengan dalil-dalil dalam Permohonan PARA PEMOHON yang mempertentangkan objek uji materi *a quo* dengan Pasal 23A, Pasal 1 ayat (3), dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, Pemerintah menyatakan menolak dengan tegas secara keseluruhan dalil PARA PEMOHON tersebut karena

selain keliru dan tidak benar, juga tidak didasarkan pada alasan-alasan yang dapat diterima oleh hukum.

Oleh karenanya demi jelas dan terangnya permohonan Uji Materiil *a quo*, perkenankanlah Pemerintah menjelaskan serta menjawab dalil-dalil PARA PEMOHON dengan berdasarkan alasan-alasan dan uraian sebagai berikut:

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

A. Kewenangan Mahkamah Konstitusi

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai permohonan yang diajukan oleh PARA PEMOHON, Pemerintah terlebih dahulu membahas apakah telah tepat dan benar permohonan pengujian Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah terhadap Pasal 1 Ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D Ayat (1) UUD 1945 diajukan ke Mahkamah Konstitusi.

1. Bahwa UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah merupakan Kebijakan Instrumental Pembuat Undang-Undang yang tidak dapat dilakukan pengujian di Mahkamah Konstitusi. Pemberlakuan UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah merupakan pelaksanaan amanat Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.*"

Bahwa Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan UUD 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, oleh karenanya menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi setiap warga negara, merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Berdasarkan ketentuan tersebut, untuk keperluan negara, pengenaan pajak harus didasarkan pada suatu undang-undang. UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah merupakan salah satu perwujudan

ketentuan Pasal 23A UUD 1945 yang di dalamnya memuat pengaturan yang bersifat fundamental dalam lingkup perpajakan seperti pengaturan mengenai subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak.

Oleh karena UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah berisi pengaturan mengenai tata cara untuk mencapai tujuan negara guna menghimpun penerimaan negara berupa pajak, dapat dikatakan bahwa UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah khususnya terkait dengan subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak merupakan kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang dipilih oleh Pembuat undang-undang (*wetgever*) sebagai penjabaran dari Pasal 23A UUD 1945. Terkait dengan kebijakan instrumental ini, Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor: 006/PUU-I/2003 tanggal 30 Maret 2004 atas perkara Permohonan Pengujian Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terhadap Undang-Undang Dasar yang menyatakan sebagai berikut:

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

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

Berdasarkan kutipan di atas, semakin menjelaskan secara terang benderang, bahwa kebijakan instrumental merupakan kewenangan pembuat undang-undang, yaitu Presiden dan Dewan Perwakilan Rakyat dalam memilih berbagai alternatif untuk mencapai tujuan negara, yang mana pengujian terhadap kebijakan instrumental yang telah diambil oleh pembuat undang-undang sesuai dengan amanat Undang-Undang Dasar tersebut bukanlah merupakan objek yang dapat diajukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi.

Lebih lanjut, Pemerintah berpandangan bahwa kebijakan instrumental memiliki keterkaitan erat dengan kebijakan hukum terbuka (*open legal*

policy) dimana keduanya berkaitan dengan penafsiran dan penerapan dari suatu undang-undang. Kebijakan instrumental merupakan kebijakan yang dirancang untuk mencapai tujuan tertentu, sedangkan *open legal policy* adalah prinsip yang memberikan ruang bagi pembentuk undang-undang untuk menentukan bagaimana norma hukum diterapkan. Dalam konteks ini, kebijakan instrumental dapat digunakan untuk mencapai tujuan yang ingin dicapai melalui norma hukum yang memiliki sifat *open legal policy*.

Bahwa Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat berdasarkan kewenangannya menentukan pengaturan norma “objek pajak” dalam UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Hal tersebut merupakan salah satu bentuk *open legal policy* dari Pasal 23A UUD 1945 untuk mencapai tujuan negara dalam menghimpun penerimaan guna membiayai pembangunan nasional dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Bahwa Mahkamah melalui putusan Nomor: 50-52-59/PUU-VI/2008 tanggal 18 Februari 2009 atas perkara permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2008 tentang Pemilihan Umum Presiden dan Wakil Presiden terhadap Undang-Undang Dasar menyatakan sebagai berikut:

“(3.17) Menimbang bahwa Mahkamah dalam fungsinya sebagai pengawal konstitusi tidak mungkin untuk membatalkan Undang-Undang atau sebagian isinya, jikalau norma tersebut merupakan delegasi kewenangan terbuka yang dapat ditentukan sebagai legal policy oleh pembentuk Undang-Undang. Meskipun seandainya isi suatu Undang-Undang dinilai buruk, seperti halnya ketentuan presidential threshold dan pemisahan jadwal Pemilu dalam perkara a quo, Mahkamah tetap tidak dapat membatalkannya, sebab yang dinilai buruk tidak selalu berarti inkonstitusional, kecuali kalau produk legal policy tersebut jelas-jelas melanggar moralitas, rasionalitas dan ketidakadilan yang intolerable. Pandangan hukum yang demikian sejalan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 010/PUU-III/2005 bertanggal 31 Mei 2005 yang menyatakan sepanjang pilihan kebijakan tidak merupakan hal yang melampaui kewenangan pembentuk Undang-Undang, tidak merupakan penyalahgunaan kewenangan, serta tidak nyata-nyata bertentangan dengan UUD 1945, maka pilihan kebijakan demikian tidak dapat dibatalkan oleh Mahkamah.”

2. Berdasarkan pada hal-hal yang disampaikan tersebut, Pemerintah berpandangan bahwa adanya pengaturan objek pajak sebagaimana diatur

dalam Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang memuat kewajiban serta batasan yang dimuat dalam suatu norma undang-undang merupakan pilihan kebijakan pembuat undang-undang. Oleh karena itu keliru, tidak beralasan dan tidak berdasar hukum pengajuan uji materiil yang dilakukan PARA PEMOHON kepada Mahkamah Konstitusi.

3. Bahwa selain memohon pengujian terhadap kebijakan instrumental yang bukan merupakan kewenangan Mahkamah Konstitusi, dalam permohonan *a quo* PARA PEMOHON juga membenturkan UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dengan beberapa regulasi atau keputusan Pemerintah Daerah, dimana PARA PEMOHON berpendapat bahwa keputusan Pemerintah Daerah tersebut menjadikan suatu barang/jasa/transaksi tertentu dari yang bukan objek menjadi suatu objek Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai Wajib Pajak sebagaimana tercantum dalam dalil PARA PEMOHON halaman 15 angka 28. permohonannya, sebagai berikut:

“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).”

4. Dari dalil-dalil tersebut di atas, Pemerintah berpendapat bahwa faktanya PARA PEMOHON tidak mempertentangkan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, namun justru mempertentangkan dengan peraturan atau keputusan beberapa Pemerintah Daerah yang mengatur mengenai Harga Eceran Tertinggi (HET) LPG 3 kg. Dengan demikian, dapat disimpulkan PARA PEMOHON telah membenturkan muatan di dalam undang-undang dengan peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang.

Bahwa sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang bukanlah objek uji materiil di Mahkamah Konstitusi karena kewenangan Mahkamah Konstitusi salah satunya adalah menguji konstitusionalitas undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar.

Bahwa berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, maka pengujian Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang diajukan PARA PEMOHON di Mahkamah Konstitusi adalah keliru dan tidak dibenarkan menurut hukum, sehingga menjadi tepat jika Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Konstitusi secara bijaksana menyatakan permohonan PARA PEMOHON tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijke verklaard*).

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

Berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi menyebutkan bahwa Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia;
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara.

Ketentuan tersebut dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan “hak konstitusional” adalah hak-hak yang diatur dalam UUD 1945.

Dengan demikian agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945, maka Pemohon uji materiil di Mahkamah Konstitusi terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

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

Terkait kedudukan hukum, Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan secara kumulatif tentang kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu undang-undang yang mana menurut Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

1. adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

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

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

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

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

Terhadap hal tersebut di atas, pemerintah memberikan keterangan terhadap *legal standing* PARA PEMOHON sebagai berikut:

a. Kedudukan hukum PARA PEMOHON:

Bahwa PARA PEMOHON merupakan badan hukum privat, dimana keduanya merupakan Wajib Pajak yang mendalilkan bahwa sebagai pembayar pajak menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, karena menimbulkan ketidakpastian hukum.

b. Kerugian PARA PEMOHON:

Terhadap kerugian PARA PEMOHON Pemerintah telah mencermati baik secara konstitusional maupun secara nilai-nilai keakademisan yang dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 1) Jika dilihat kerugian secara konstitusional baik yang bersifat spesifik (khusus) maupun hubungan sebab akibat (*causal verband*), maka dalil kerugian PARA PEMOHON bukan merupakan kerugian konstitusional baik dalam hal mengurangi atau dapat menghilangkan hak-hak konstitusional sebagaimana hak konstitusional yang diatur dalam ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
- 2) Jika ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah dikaitkan dengan kepastian hukum, secara yuridis Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah justru dapat dinyatakan merupakan ketentuan yang memberikan kepastian hukum yang mengatur mengenai objek pajak.
- 3) Menurut penalaran yang wajar dalil kerugian PARA PEMOHON dalam permohonannya halaman 14 angka 25 dan 26, halaman 15 angka 27 dan halaman 27 angka 29 dan 30 yang menyatakan:

"25. Bahwa oleh karena keberlakuan pemajakan tersebut bersifat terstruktur, sistematis, dan masif 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 di seluruh 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 0003/PUU-I/2003 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2002 tentang Surat Utang Negara);”

“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.”

bukan merupakan dalil hukum yang dapat digunakan sebagai kerugian konstitusional, namun merupakan pendapat, pandangan atau asumsi sebagai akibat dari pemahaman yang keliru atas ketentuan **Pasal 4 ayat (1)**

UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Berdasarkan uraian di atas, Pemerintah berpendapat bahwa tidak ada hak konstitusional PARA PEMOHON sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang dirugikan dengan diberlakukannya Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Bahkan dari sudut pandang yang positif, justru ketentuan *a quo* merupakan salah satu sarana guna menjamin kepastian hukum (*legal certainty*) dalam pemungutan pajak di Indonesia serta wujud penerapan hak-hak yang dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Selanjutnya Pemerintah juga berpendapat, bahwa berlakunya Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak menimbulkan kerugian yang bersifat potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan akan terjadi, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Bahwa PARA PEMOHON tidak dapat menguraikan secara jelas dan rinci mengenai potensi kerugian atas hak konstitusional yang berdasarkan penalaran wajar dapat dipastikan terjadi. Di dalam permohonannya, PARA PEMOHON hanya menyatakan bahwa potensi kerugian atas hak konstitusional tersebut diwujudkan atau diukur dengan adanya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 yang menurut pemahaman PARA PEMOHON bahwa Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengakomodir biaya transportasi yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur yang ditentukan oleh Keputusan Gubernur diperhitungkan sebagai objek Pajak Penghasilan dan objek Pajak Pertambahan Nilai.

- b. Bahwa PARA PEMOHON juga beranggapan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah menimbulkan ketidakpastian hukum karena berpatokan pada setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak selaku Agen/Penyalar dan nilai penggantian atau biaya transportasi tanpa memperhatikan sumber penghasilan dan Nilai Penggantian tersebut apakah berdasarkan perundang-undangan perpajakan ataukah berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan. Faktanya, ketidakpastian hukum yang didalilkan oleh PARA PEMOHON merupakan akibat dari pemahaman yang keliru atas ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

UU tentang Pajak Penghasilan mengatur pengenaan pajak penghasilan atas penghasilan yang merupakan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dengan nama dan dalam bentuk apapun dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengatur pengenaan pajak pertambahan nilai atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dengan dasar pengenaan pajak berupa harga jual yang merupakan nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP berupa LPG 3 kg. Dengan demikian, pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai telah sesuai dengan Undang-Undang dan justru menjamin kepastian hukum.

- c. Bahwa *Liquefied Petroleum Gas* (LPG) Tertentu merupakan program Pemerintah untuk mengkonversi penggunaan bahan bakar dari minyak tanah ke gas, dan menjadi salah satu barang kebutuhan strategis masyarakat, serta atas penyalurannya diberikan subsidi karena diperuntukan untuk masyarakat ekonomi menengah kebawah. LPG Tertentu tersebut merupakan bahan bakar yang mempunyai kekhususan karena kondisi tertentu seperti

penggunanya/penggunaannya, kemasannya, *volume*, dan/atau harganya masih diberikan subsidi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang energi dan sumber daya mineral.

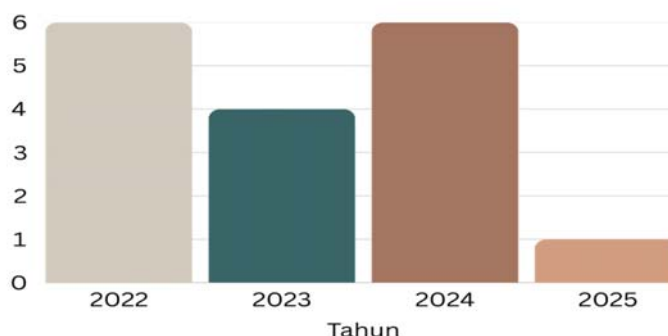
- d. Sebagai barang strategis nasional, tidak dapat dipungkiri bahwa kegiatan distribusi LPG Tertentu harus diatur oleh Pemerintah selaku pengawas dengan menunjuk badan usaha yaitu PT Pertamina untuk mendistribusikan LPG Tertentu. Adapun jalur distribusi LPG Tertentu tersebut dilakukan melalui Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur.
- e. Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) melalui Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2008 tentang Harga Jual Eceran LPG Tabung 3 Kilogram untuk Keperluan Rumah Tangga dan Usaha Mikro telah menetapkan Harga Jual Eceran (HJE) sebesar Rp12.750,- yang di dalamnya sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang telah dipungut oleh PT Pertamina dan margin Agen/Penyalur.
- f. Lebih lanjut, Kementerian ESDM melalui Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 menentukan bahwa Pemerintah Daerah dapat menetapkan Harga Eceran Tertinggi (HET). HET tersebut ditetapkan oleh Pemerintah Daerah dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, dan selisih antara biaya produksi dan harga jual di pasar (margin) yang wajar serta sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG tertentu. Dengan adanya HET tersebut, menyebabkan adanya batasan harga jual atas penjualan Gas LPG tertentu, dimana harga jual tersebut tidak boleh lebih tinggi dari HET yang telah ditetapkan oleh Pemerintah Daerah.

Dengan demikian, selisih antara harga jual dengan HJE yang telah ditetapkan oleh Kementerian ESDM merupakan bagian dari harga jual yang belum dipungut Pajak Pertambahan Nilainya dan merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang belum dikenakan Pajak Penghasilan.

- g. Harus dipahami bahwa potensi pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai dalam alur distribusi LPG 3 kg di masyarakat bukanlah merupakan kerugian konstitusional, tetapi merupakan konsekuensi implementasi pengaturan dalam undang-undang terkait:
- 1) tambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh Wajib Pajak sehingga dikenakan Pajak Penghasilan; dan
 - 2) penyerahan atas barang yang masuk dalam kategori barang kena pajak, sehingga atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
- h. Perlu Pemerintah sampaikan bahwa Pengenaan Pajak Penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai atas penjualan gas LPG 3 kg dari Agen/Penyalur kepada Pangkalan/Sub Penyalur adalah dari **selisih antara HJE dengan harga jual Agen/Penyalur ke Pangkalan/Sub Penyalur** dimana harga jual tersebut tidak boleh lebih tinggi dari HET yang telah ditetapkan oleh keputusan Pemerintah Daerah setempat. Sehingga tidaklah tepat dan berdasar hukum jika PARA PEMOHON dalam permohonannya menyatakan bahwa pengenaan pajak atas penyerahan LPG 3 Kg adalah berdasarkan HET yang ditetapkan dalam Keputusan Pemerintah Daerah.
- i. Lebih lanjut, tidak terbukti dan mengada-ada dalil PARA PEMOHON yang menyatakan bahwa pemberlakuan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah menyebabkan 12.000 (dua belas ribu) Agen/Penyalur di Indonesia tidak memperoleh kepastian hukum.
- j. Perlu pemerintah sampaikan dan tegaskan bahwa dari 12.000 (dua belas ribu) Agen/Penyalur LPG 3 Kg di seluruh Indonesia, hanya 6 (enam) Wajib Pajak yang mengajukan upaya hukum di Pengadilan Pajak pada tahun 2022, 4 Wajib Pajak pada tahun 2023, 6 (enam) Wajib Pajak pada tahun 2024 dan 1 Wajib Pajak pada 2025 atau dengan kata lain hanya 0,05% Agen/Penyalur pertahunnya yang mengajukan upaya hukum atas implementasi Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak

Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Hal tersebut dapat terlihat dari data statistik sengketa atas penyerahan LPG 3 Kg dari tahun 2022 s.d. tahun 2025 sebagai berikut:

Data Statistik Jumlah Sengketa Pajak atas Penyerahan LPG 3 Kg



Sumber data: Direktorat Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak

- k. Lebih lanjut, berdasarkan data Direktorat Jenderal Pajak diketahui bahwa PEMOHON I tidak mengajukan upaya keberatan atas perhitungan pengenaan pajak penyerahan LPG 3Kg, melainkan hanya mengajukan permohonan pengurangan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP ke Kanwil DJP Sulawesi Utara, Tengah, Gorontalo dan Maluku Utara dengan keputusan dikabulkan sebagian.

Lebih lanjut, PEMOHON II mengajukan upaya keberatan atas perhitungan pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai penyerahan LPG 3Kg ke Kanwil DJP Riau dan terhadap hal tersebut telah dikeluarkan keputusan penolakan atas permohonan tersebut karena tidak memenuhi formal permohonan. Dengan adanya keputusan upaya keberatan tersebut, PEMOHON II kemudian mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b ke Kanwil DJP Riau serta atas keputusan tersebut PEMOHON II juga mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak.

- I. Berdasarkan data dan fakta tersebut, maka sangat logis dan berdasar bahwa permohonan uji materiil *a quo* bukan merupakan sengketa atas pertentangan Undang-Undang *a quo* dengan UUD 1945, melainkan merupakan sengketa atas implementasi Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dengan demikian, menjadi berdasar bahwa *quad non* terdapat kerugian yang dialami oleh PARA PEMOHON, maka hal tersebut tidak dapat dikualifikasikan sebagai kerugian konstitusional.

Dengan demikian, berdasarkan argumentasi di atas, menurut Pemerintah adalah tepat dan sudah sepatutnya jika Mahkamah Konstitusi secara bijaksana menyatakan permohonan PARA PEMOHON tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*).

III. POKOK KETERANGAN PEMERINTAH

A. POKOK PERMOHONAN

Bahwa Permohonan pengujian yang diajukan oleh PARA PEMOHON pada intinya adalah bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah dianggap bertentangan dengan:

1. Pasal 1 ayat (3) UUD 1945;
2. Pasal 23A UUD 1945; dan
3. Pasal 28D UUD 1945.

B. PETITUM PERMOHONAN

Bahwa petitum permohonan PARA PEMOHON adalah sebagai berikut:

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 24 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.*

Berkaitan dengan petitum PARA PEMOHON sebagaimana tersebut di atas, menurut Pemerintah apa yang dimintakan oleh PARA PEMOHON dalam petitumnya angka 2 dan 3 adalah tidak jelas, tidak relevan dan tidak berdasar hukum, mengingat perubahan bunyi pasal tersebut justru menimbulkan ketidakpastian hukum dan juga ketidakadilan bagi Wajib Pajak patuh lainnya.

Bahwa frasa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang digunakan dalam pengertian penghasilan sebagai obyek pajak adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa tanpa menghiraukan dari sumber mana tambahan kemampuan tersebut berasal dan untuk apa tambahan kemampuan itu dipergunakan. Konsep tersebut lebih mengedepankan nilai keadilan, karena tidak menimbulkan diskriminasi dalam pungutan pajak, mengingat semua tambahan kemampuan tersebut diberi perlakuan yang sama. Lebih lanjut, pengertian penghasilan sebagaimana dimaksud juga lebih sesuai

dengan asas kesederhanaan yang menciptakan kemudahan bagi Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya dan kesederhanaan pemungutan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

C. KONSEP TAXING POWER DAN PRINSIP LEGALITAS PUNGUTAN PAJAK DI INDONESIA

Marcus Tullius Cicero mengatakan "*ubi societas ibi ius, dimana ada masyarakat disitu ada hukum.*" Bahwa dalam menjalankan pemerintahan dalam suatu negara hukum, wajib dibatasi oleh hukum yang memiliki peran sebagai panglima dalam menciptakan ketertiban, keadilan serta kepastian hukum di masyarakat. Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), istilah negara hukum diartikan sebagai negara yang menjadikan hukum sebagai kekuasaan tertinggi. Bahwa Indonesia sebagai negara hukum (*rechtsstaat*) secara sederhana adalah negara yang menempatkan hukum sebagai dasar kekuasaan negara, dan penyelenggaraan atas kekuasaan tersebut dalam segala bentuknya dilakukan di bawah kekuasaan hukum. Dengan kata lain, dalam negara hukum, segala sesuatu harus dilakukan menurut hukum (*everything must be done according to the law*).

Pemerintah melalui Pasal 23A Amandemen Ketiga UUD 1945 secara tegas mengamanatkan bahwa "*pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus diatur dengan undang-undang.*" Dengan kata lain, dapat disampaikan bahwa pemungutan pajak di Indonesia merupakan suatu *conditio sine qua non* dalam mendukung proses pembangunan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Prinsip legalitas, yang sering diungkapkan dengan adagium "*nullum tributum sine lege*" yaitu tidak ada pajak tanpa undang-undang, adalah asas fundamental dalam hukum pajak. Asas ini menyatakan bahwa pemungutan pajak hanya dapat dilakukan berdasarkan undang-undang. Artinya, segala sesuatu yang berkaitan dengan pemungutan pajak, seperti jenis pajak, tarif, dasar pengenaan pajak, dan tata cara pemungutan, harus diatur secara jelas dan tegas dalam undang-undang.

Dalam kerangka pengelolaan keuangan negara, yang merupakan bagian integral dari fungsi eksekutif, Presiden Republik Indonesia, sebagai kepala

negara dan kepala pemerintahan memiliki kewenangan konstitusional yang luas. Namun, untuk memastikan efisiensi dan efektivitas dalam pelaksanaan tugas-tugas pengelolaan fiskal, Presiden mendelegasikan sebagian kewenangan tersebut kepada Menteri Keuangan. Delegasi ini secara khusus mencakup kewenangan untuk menghimpun pajak, yang diatur secara rinci dalam Pasal 6 ayat (2) dan Pasal 8 huruf e Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Pendelegasian kekuasaan ini memberikan landasan hukum bagi Menteri Keuangan untuk membentuk peraturan perundang-undangan yang lebih spesifik mengenai pemungutan pajak. Namun, kewenangan ini tidak bersifat absolut. Menteri Keuangan hanya dapat membentuk peraturan perundang-undangan sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, seperti undang-undang, atau dibentuk berdasarkan kewenangan yang secara eksplisit diberikan oleh undang-undang. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 8 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang telah mengalami perubahan terakhir melalui Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022. Dengan demikian, sistem ini memastikan adanya kontrol dan keseimbangan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, sekaligus menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan masyarakat luas.

Dalam konteks pendelegasian kewenangan pembentukan peraturan perundang-undangan, khususnya di bidang perpajakan, terdapat ketentuan-ketentuan khusus yang mengatur batasan dan mekanisme pendelegasian tersebut. Pertama, untuk peraturan yang bersifat teknis administratif dan secara langsung berkaitan dengan pemungutan pajak, pendelegasian dapat dilakukan dari undang-undang kepada menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat setingkat menteri. Hal ini diatur dalam Angka 211 Bab II Hal-Hal Khusus dalam Pendelegasian Kewenangan Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Kedua, untuk pendelegasian langsung kepada direktur jenderal atau pejabat setingkat di bawah menteri, kewenangan tersebut hanya dapat diberikan melalui peraturan perundang-undangan yang tingkatannya lebih rendah dari undang-

undang, seperti peraturan pemerintah atau peraturan presiden. Hal ini sebagaimana diatur dalam Angka 214 Bab II Hal-Hal Khusus dalam Pendelegasian Kewenangan Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011.

Ketentuan-ketentuan khusus ini mencerminkan prinsip hierarki peraturan perundang-undangan dan upaya untuk memastikan bahwa pendelegasian kewenangan dilakukan secara terstruktur dan akuntabel. Dengan membatasi pendelegasian kepada pejabat yang lebih rendah, sistem ini menjaga agar kebijakan-kebijakan strategis dan fundamental tetap diatur oleh peraturan yang lebih tinggi tingkatannya, sekaligus memberikan fleksibilitas bagi pejabat yang berwenang untuk mengatur hal-hal yang bersifat teknis dan operasional.

Berdasarkan kerangka regulasi perpajakan yang berlaku di Indonesia, legalitas *taxing power* tidak hanya dijustifikasi melalui instrumen legislatif primer, yaitu undang-undang, melainkan juga diperluas melalui hierarki regulasi yang mencakup instrumen sekunder yang bersifat teknis administratif. Hal tersebut dilakukan guna menjamin keadilan, ketertiban serta kepastian hukum dalam pemungutan pajak di Indonesia.

D. LATAR BELAKANG PENGATURAN KETENTUAN PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PENGHASILAN DAN PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH

Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi, dapat kami sampaikan bahwa Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah merupakan instrumen fundamental dalam sistem perpajakan di Indonesia. Kedua pasal ini mencerminkan prinsip-prinsip dasar perpajakan yang bertujuan untuk menciptakan sistem pajak yang adil, efisien, dan berkelanjutan.

1. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur tentang 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.

Lebih lanjut dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur bahwa Pajak Penghasilan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut. Pengertian penghasilan dalam Undang-Undang ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis.

Dengan demikian dapat disimpulkan, pasal ini mengartikulasikan secara komprehensif konsep 'tambahan kemampuan ekonomis', yang menjadi basis pengenaan pajak, sehingga memperluas cakupan potensi penerimaan negara.

Hal ini sejalan dengan pendapat DR. Mansury R. dalam bukunya yang berjudul Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia jilid 2 tentang apa yang menyebabkan subyek pajak dikenakan pajak, halaman 28 menyatakan sebagai berikut:

“.... setiap tambahan kemampuan ekonomis, yang dipakai dalam pengertian penghasilan sebagai obyek pajak adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa tanpa menghiraukan dari sumber mana tambahan kemampuan tersebut berasal dan untuk apa tambahan kemampuan itu dipergunakan. Konsep ini lebih sesuai dengan asas keadilan, karena tidak mengadakan diskriminasi dalam pungutan pajak, mengingat semua tambahan kemampuan tanpa membedakan sumbernya dan pemakaiannya, diberi perlakuan yang sama. Pengertian itu juga lebih sesuai dengan asas kesederhanaan yang menjadi sasaran dalam pembaruan sistem perpajakan nasional 1984, yaitu kemudahan bagi Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya dan kesederhanaan pemungutan oleh aparat pajak.”

Meskipun dalil PARA PEMOHON yang menginginkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak berdasarkan perundang-undangan perpajakan...”, hal tersebut tidak menimbulkan implikasi atau akibat hukum pada pengenaan Pajak Penghasilan atas tambahan kemampuan ekonomis.

Namun, apabila permohonan PARA PEMOHON terkait penambahan frasa tersebut dikabulkan, maka hal tersebut dapat menyebabkan seolah-olah perlakuan perpajakan sebelum dan setelah putusan perkara *a quo* menjadi berbeda-beda atau menimbulkan perbedaan tafsir atas pemaknaan objek pajak sebagaimana dimaksud. Sehingga, justru akan memicu implikasi yang signifikan terhadap struktur hukum, menciptakan ketidakpastian hukum dalam pemungutan Pajak Penghasilan dan stabilitas ekonomi Indonesia. Mengingat pasal ini berfungsi sebagai definisi dari objek pajak penghasilan yang merupakan bagian esensial dalam kerangka regulasi perpajakan di Indonesia.

2. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah memiliki peran yang sangat penting dalam sistem perpajakan di Indonesia. Pasal ini tidak hanya menjadi dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, melainkan sebuah bentuk implementasi sistem pajak konsumsi yang dirancang untuk mencapai efisiensi alokatif dan keadilan distributif dalam perekonomian Indonesia.

Sebagai kontributor fiskal yang dominan, pasal ini secara langsung berkorelasi dengan optimalisasi penerimaan negara yang penting untuk membiayai belanja publik dan investasi pemerintah dalam kerangka pembangunan berkelanjutan. Stabilitas fiskal yang dihasilkan dari pengumpulan Pajak Pertambahan Nilai yang efektif memungkinkan pemerintah untuk menjalankan program-program pembangunan yang berorientasi pada peningkatan kesejahteraan masyarakat dan pertumbuhan ekonomi. Lebih lanjut, kerangka dasar yang fleksibel dalam pasal ini memungkinkan sistem Pajak Pertambahan Nilai untuk beradaptasi secara dinamis terhadap perubahan struktural dalam perekonomian, termasuk pertumbuhan ekonomi digital dan inovasi transaksi yang terus berkembang.

Dalil PARA PEMOHON yang menginginkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dimaknai sebagaimana petitum PARA PEMOHON dan ditambahkan klausul "*yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan*"

justru akan berimplikasi signifikan terhadap stabilitas fiskal, kesejahteraan sosial, terciptanya ketidakpastian hukum, termasuk menghambat pertumbuhan ekonomi. Dengan adanya hal-hal tersebut, dikhawatirkan dapat mengurangi efektivitas sistem perpajakan dan mengurangi penerimaan negara.

E. JAWABAN PEMERINTAH TERHADAP POKOK PERMOHONAN PARA PEMOHON

1. PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PENGHASILAN DAN PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 23A UNDANG-UNDANG DASAR 1945

Bahwa pada intinya PARA PEMOHON mendalilkan pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas penyerahan LPG 3 kg tidak didasarkan pada suatu undang-undang melainkan berdasarkan peraturan atau keputusan Pemerintah Daerah sehingga bertentangan dengan amanat Pasal 23A UUD 1945.

- a. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

Landasan Filosofis, Yuridis, dan Sosiologis Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan

Dalam perspektif filosofis, Pajak Penghasilan berakar pada prinsip-prinsip keadilan distributif yang mengedepankan alokasi sumber daya secara proporsional. Konsep keadilan vertikal yang mengamanatkan pembebanan pajak yang lebih signifikan bagi individu dengan kemampuan ekonomis yang lebih tinggi, memegang peranan krusial dalam struktur Pajak Penghasilan. John Stuart Mill melalui pemikirannya "*equality of sacrifice*" menekankan bahwa pajak harus berfungsi sebagai alat untuk pemeratakan pendapatan masyarakat. Hal tersebut selaras dengan fungsi redistribusi Pajak Penghasilan yang bertujuan untuk mengurangi kesenjangan pendapatan, mencerminkan implementasi konsep keadilan dan keseimbangan sosial dan ekonomi.

Landasan yuridis Pajak Penghasilan berakar pada konstitusi sebagaimana secara jelas diatur di dalam pasal 23A UUD 1945 dan peraturan perundang-undangan. Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan beserta peraturan perundang-undangan pelaksanaannya merupakan sumber hukum utama yang mengatur aspek-aspek teknis Pajak Penghasilan seperti subjek, objek pajak, dan tarif pajak.

Dari segi sosiologis, Pajak Penghasilan dipandang sebagai instrumen penting untuk membiayai fungsi-fungsi negara, seperti penyediaan layanan publik dan pembangunan infrastruktur. Di sisi lain kepatuhan masyarakat terhadap Pajak Penghasilan dipengaruhi oleh faktor-faktor sosiologis, seperti kesadaran pajak, kepercayaan pada pemerintah, dan norma-norma sosial.

Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan merepresentasikan perubahan paradigmatis dalam sistem perpajakan Indonesia, yang bergeser dari konsepsi *source-based taxation* menuju *ability-to-pay principle*. Latar belakang historis pasal ini mencerminkan adaptasi terhadap dinamika ekonomi global yang ditandai dengan munculnya penghasilan baru, terutama dalam konteks ekonomi digital dan transaksi lintas batas.

Secara filosofis, pasal ini mengadopsi prinsip keadilan horizontal, yang mengamanatkan perlakuan fiskal yang setara bagi Wajib Pajak dengan kapasitas ekonomis yang beragam, tanpa diskriminasi berdasarkan sumber atau penggunaan penghasilan.

Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan memiliki justifikasi fundamental dalam kerangka hukum perpajakan yang bertujuan untuk mendefinisikan secara komprehensif definisi penghasilan guna memastikan bahwa seluruh tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dikenakan Pajak Penghasilan. Dengan adanya definisi “penghasilan” tersebut:

- 1) menciptakan kepastian hukum dan menghindari ambiguitas dalam pengenaan pajak;

- 2) mengimplementasikan prinsip keadilan horizontal dan vertikal melalui perlakuan setara terhadap berbagai sumber pendapatan;
- 3) mengoptimalkan penerimaan negara sebagai sumber pendanaan bagi fungsi-fungsi pemerintahan; dan
- 4) mengakomodasi dinamika perekonomian yang terus berkembang dengan menjaga fleksibilitas definisi objek pajak.

Oleh karena itu, Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan berperan krusial dalam memastikan efektivitas dan efisiensi sistem perpajakan penghasilan di Indonesia.

Pengenaan Pajak Penghasilan dalam Penyerahan *Liquid Petroleum Gas (LPG)* 3 kg di Indonesia

Lahirnya kebijakan subsidi *liquid petroleum gas* (LPG) 3 kg merupakan manifestasi dari doktrin negara kesejahteraan (*welfare state*), dimana pemerintah berperan aktif dalam penyediaan kebutuhan dasar warga negara. Kebijakan subsidi LPG 3 Kg diberikan oleh negara kepada masyarakat tersebut khususnya kelompok masyarakat menengah kebawah merupakan wujud konkret dari tanggung jawab negara dalam menjamin kesejahteraan rakyatnya.

Guna meningkatkan peran serta masyarakat dalam proses menghimpun penerimaan negara melalui sistem pembayaran pajak serta untuk mencapai tujuan kesederhanaan, kemudahan, dan pengenaan pajak yang tepat waktu, maka PT Pertamina sebagai produsen bahan bakar gas ditunjuk oleh Menteri Keuangan untuk menjadi pemungut Pajak Penghasilan yang memiliki kewajiban untuk melakukan pemungutan Pajak Penghasilan kepada Agen/Penyalur.

Bahwa PARA PEMOHON dalam permohonannya menyatakan hal-hal sebagai berikut:

52. Bahwa berbeda dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut “undang-undang” sebagai dasar pungutan Pajak, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN menyebut objek PPh dan Objek PPN. Apakah kaitannya? Bahwa Pasal 23A UUD 1945 menghendaki sumber objek pajak adalah berasal dari undang-undang. Sedangkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak jelas dan tidak tegas pengaturan tentang sumber

objek pajak apakah berasal dari undang-undang dan juga berasal dari bukan undang-undang. Sehingga dalam batas penalaran yang wajar Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung penghasilan dan pertambahan nilai yang bersumber dari perundang-undangan dan bukan perundang-undangan (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.*
- 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 3kg 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 3kg.*

Bahwa pemerintah berpendapat dalil-dalil yang dikemukakan PARA PEMOHON tersebut di atas tidak memenuhi argumentasi hukum yang valid dan tidak didukung oleh dasar hukum dan pemahaman hukum yang benar.

Bahwa perlu pemerintah sampaikan perbedaan antara Harga Jual Eceran (HJE), Harga Jual Agen (HJA), dan Harga Eceran Tertinggi (HET), sebagai berikut:

- a) HJE merupakan harga jual eceran per kilogram LPG Tabung 3 Kg di dalam negeri yang ditetapkan sesuai dengan ketentuan peraturan

perundang-undangan, dalam hal ini diatur dalam Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2008.

- b) HJA merupakan harga jual sesungguhnya yang ditagihkan oleh Agen/Penyalur untuk penjualan LPG 3 kg kepada Pangkalan/Sub Penyalur. Harga Jual Agen ini tidak boleh lebih tinggi daripada Harga Eceran Tertinggi.
- c) HET merupakan harga yang ditetapkan oleh pemerintah daerah untuk pengguna LPG 3 kg pada titik serah di Pangkalan/Sub Penyalur LPG 3 kg dengan mempertimbangkan kondisi daerah, daya beli masyarakat dan margin atau keuntungan yang wajar, serta sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri ESDM nomor 28 tahun 2021. HET tersebut merupakan batas maksimal harga yang diperbolehkan bagi Pangkalan/Sub Penyalur untuk menjual LPG 3 Kg.

Secara sederhana dapat Pemerintah sampaikan bahwa pengenaan Pajak Penghasilan atas penjualan LPG 3 kg adalah dari penghasilan yang diterima atau diperoleh atas penjualan LPG 3 Kg tersebut di setiap rantai distribusi, yang mencakup entitas Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur.

Dalam Pasal 22 UU tentang Pajak Penghasilan telah mengamanatkan bahwa Menteri Keuangan dapat menetapkan badan-badan tertentu untuk memungut pajak dari Wajib Pajak yang melakukan kegiatan bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain yang dasar pemungutan, kriteria, sifat, dan besarnya pungutan pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Amanat tersebut dituangkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 34/PMK.010/2017 tentang Pemungutan Pajak Penghasilan 22 sehubungan dengan Pembayaran atas Penyerahan Barang dan Kegiatan di Bidang Impor atau Kegiatan Usaha di Bidang Lain (PMK-34/2017) yang dicabut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 81

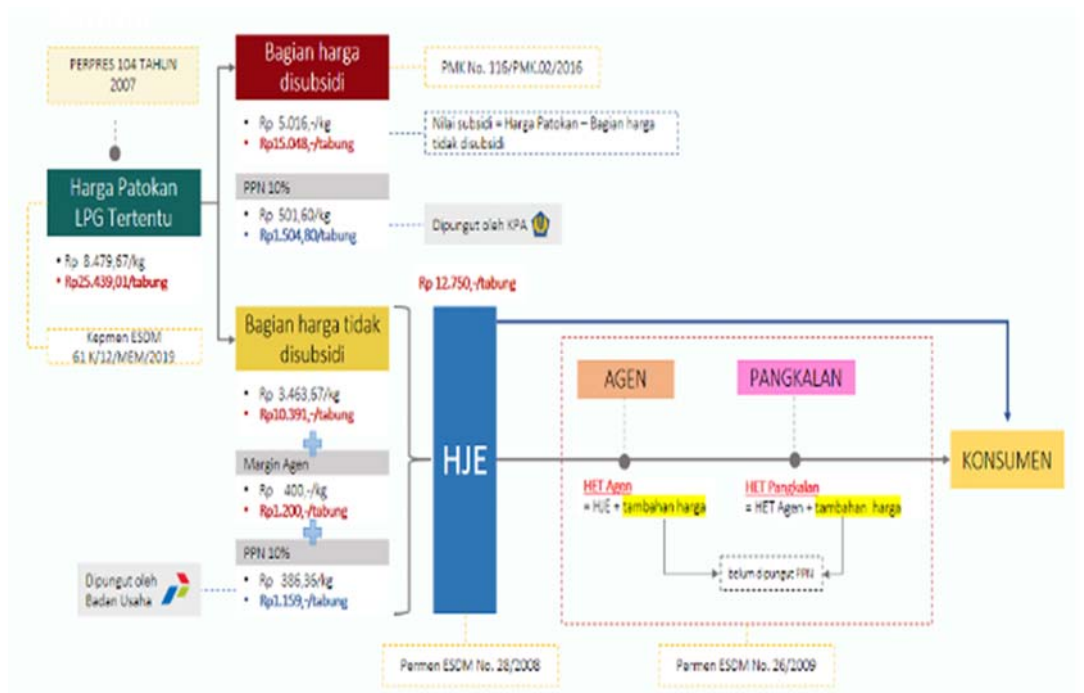
Tahun 2024 tentang Ketentuan Perpajakan dalam Rangka Pelaksanaan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PMK-81/2024).

Lebih lanjut PMK-81/2024 merupakan pedoman teknis dalam pelaksanaan pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang dan kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain yang di dalam salah satu kegiatannya adalah penyerahan LPG.

Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang dan kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain yang mengatur bahwa besarnya Pajak Penghasilan Pasal 22 yang dipungut oleh PT Pertamina kepada Agen/Penyalur ditentukan dari penjualan yang didalamnya tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam hal ini, penjualan yang dimaksud adalah pada tingkat harga jual eceran (HJE) yang telah diatur berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2008 tentang Harga Jual Eceran LPG Tabung 3 Kilogram untuk Keperluan Rumah Tangga dan Usaha Mikro yang di dalamnya sudah memperhitungkan keuntungan/margin Agen/Penyalur. Hal tersebut ditentukan dengan pertimbangan bahwa HJE merupakan harga yang disepakati dan ditetapkan pemerintah melalui Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, dalam rangka menjamin penyediaan dan pendistribusian LPG 3 kg untuk keperluan rumah tangga dan usaha mikro setelah memperhitungkan subsidi.

Guna memberikan penjelasan yang lebih komprehensif, Pemerintah sampaikan bagan proses penyerahan LPG 3 kg dan aspek Pajak Penghasilan di setiap rantai distribusi sebagai berikut:



Dengan mendasarkan pada bagan tersebut di atas, dapat pemerintah sampaikan ikhtisar sebagai berikut:

a) Penyerahan dari PT Pertamina kepada Agen/Penyalur

Penghasilan yang diterima Agen/Penyalur atas penyerahan LPG 3 Kg dari PT Pertamina dikenai Pajak Penghasilan melalui pemungutan Pasal 22. Dengan kata lain, melalui mekanisme pemungutan Pajak Penghasilan, Agen/Penyalur LPG 3 kg pada dasarnya merupakan pihak yang berkewajiban membayar Pajak Penghasilan ke kas negara melalui PT Pertamina sebagai pemungut.

b) Penyerahan dari Agen/Penyalur ke Pangkalan/Sub Penyalur

Dalam konteks penjualan LPG 3 kg oleh Agen/Penyalur, selisih harga yang timbul akibat transaksi di atas Harga Jual Eceran (HJE) yang ditetapkan oleh PT Pertamina diklasifikasikan sebagai penghasilan tambahan yang belum dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 22, sehingga atas penghasilan tersebut, dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum (tarif umum) sebagaimana diatur dalam Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan atau Pajak Penghasilan final dengan tarif 0,5% dalam

hal Agen/Penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan (PP 55/2022).

c) Penyerahan dari Pangkalan/Sub Penyalur ke Pelanggan

Dalam hal Pangkalan/Sub Penyalur melakukan penjualan kembali dengan harga yang lebih tinggi dari nilai yang ditagihkan oleh Age/Penyalur, maka penghasilan yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur berupa selisih harga antara harga yang ditagihkan kepada Pangkalan/Sub Penyalur dengan harga jual kembali Pangkalan/Sub Penyalur merupakan penghasilan yang belum dipungut Pajak Penghasilan Pasal 22. Dengan demikian, selisih harga yang merupakan tambahan kemampuan ekonomis tersebut dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan atau Pajak Penghasilan final dengan tarif 0,5% dari peredaran bruto dalam hal Agen/Penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan PP 55/2022.

Bahwa tidak berdasar hukum dalil PARA PEMOHON yang pada pokoknya menyatakan bahwa *“setiap kemampuan tambahan ekonomis”* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dalam penyerahan LPG 3 kg dikenakan atas biaya transportasi. Biaya transportasi dalam alur distribusi LPG 3 kg merupakan salah satu komponen dalam menetapkan HET LPG 3 Kg yang ditetapkan melalui suatu Peraturan atau Keputusan Pemerintah Daerah. Hal ini telah sesuai dengan konsep penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat 1 Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan, bahwa **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.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut, terbukti bahwa dalam penyerahan LPG 3 kg, pemerintah mendasarkan pada penghasilan sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan dan tidak mendasarkan pada HET sebagaimana dalil PARA PEMOHON di dalam permohonannya. Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945.

- b. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

Landasan Filosofis, Yuridis, dan Sosiologis Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Secara filosofis, Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yang mengatur objek pajak, didasarkan pada prinsip keadilan, efisiensi, dan netralitas dalam sistem perpajakan. Keadilan diwujudkan melalui pembebanan pajak yang merata pada konsumsi, efisiensi dicapai melalui definisi objek pajak yang jelas, dan netralitas dipertahankan dengan pengenaan pajak yang konsisten untuk menghindari distorsi ekonomi. Selain itu, pasal ini juga mencerminkan fungsi anggaran negara dalam memperoleh pendapatan untuk kepentingan publik.

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah telah eksis sejak Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 dan mengalami perubahan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Pasal tersebut, secara definitif menetapkan ruang lingkup objek Pajak Pertambahan Nilai melalui identifikasi serangkaian transaksi dan kegiatan ekonomi yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- 1) penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- 2) impor Barang Kena Pajak;
- 3) penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- 4) pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- 5) pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- 6) ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;
- 7) ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan
- 8) ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Lebih lanjut, Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mencerminkan adaptasi sistem perpajakan terhadap dinamika masyarakat, termasuk kebutuhan akan pendapatan negara untuk layanan publik, perubahan pola konsumsi, upaya mewujudkan keadilan sosial melalui pajak konsumsi, dan akomodasi terhadap perkembangan ekonomi dan bisnis.

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak atas Penjualan Barang Mewah atas LPG 3 kg

Sebagaimana telah pemerintah jelaskan sebelumnya bahwa LPG 3 kg sebagai salah satu barang strategis nasional dan memastikan pemerataan distribusinya di dalam masyarakat, maka pemerintah melalui Peraturan Menteri Nomor 26 Tahun 2009 tentang Penyediaan dan Pendistribusian Liquefied Petroleum Gas sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 tahun 2021 telah mengatur bahwa Pemerintah Daerah menetapkan Harga Eceran Tertinggi (HET) LPG 3 kg. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan perlakuan yang adil bagi Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur

dan untuk menjamin kepastian hukum bahwa atas penjualan tersebut tidak merugikan penjual serta memastikan bahwa konsumen yang membutuhkan mendapatkan harga LPG 3kg yang sesuai dengan tujuan subsidi Pemerintah.

Bahwa PARA PEMOHON di dalam permohonannya pada halaman 31 s.d. 32 angka 13 s.d. 15 menyatakan beberapa dalil sebagai berikut:

13. *Bahwa berbeda dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut “undang- undang” sebagai dasar pungutan Pajak, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN menyebut objek PPh dan Objek PPN. Apakah kaitannya? Bahwa Pasal 23A UUD 1945 menghendaki sumber objek pajak adalah berasal dari undang-undang. Sedangkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak jelas dan tidak tegas pengaturan tentang sumber objek pajak apakah berasal dari undang-undang dan juga berasal dari bukan undang-undang. Sehingga dalam batas penalaran yang wajar Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung penghasilan dan pertambahan nilai yang bersumber dari perundang-undangan dan bukan perundang-undangan (KEPUTUSAN).*
14. 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.
15. 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;”

Perlu Pemerintah tegaskan kembali, bahwa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada penyerahan LPG 3 kg tidak didasarkan pada biaya transportasi yang mana dalam konteks distribusi LPG 3 kg ditentukan oleh peraturan/keputusan Pemerintah Daerah. Sebaliknya,

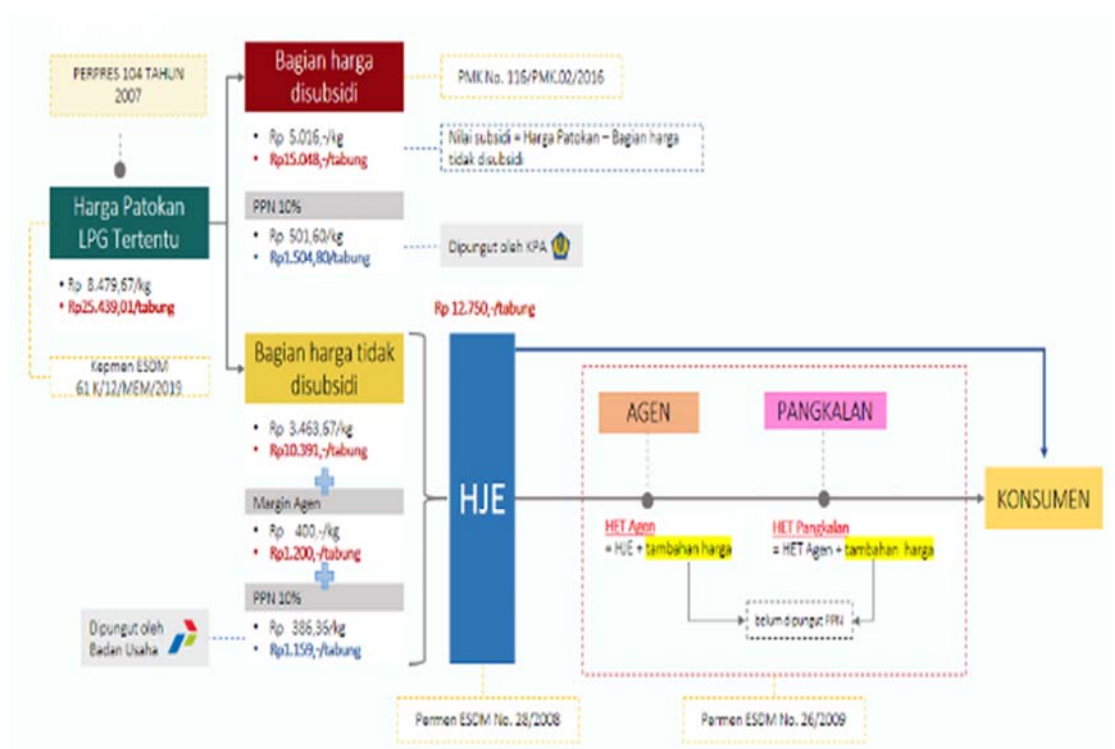
pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada penyerahan LPG 3 kg secara fundamental bersandar pada eksistensi keadaan, peristiwa atau perbuatan (*tatbestand*) yang secara eksplisit telah diatur sebagai objek Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diatur di dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Hal ini mengindikasikan bahwa substansi ekonomi dari suatu transaksi, khususnya yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam Daerah Pabean, merupakan faktor determinan dalam penentuan kewajiban Pajak Pertambahan Nilai, terlepas dari konfigurasi biaya transportasi yang mungkin menyertai dalam distribusi LPG 3 kg.

Dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, Pasal 8A ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara **mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai** dengan **Dasar Pengenaan Pajak** yang meliputi **Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain**. Ketentuan yang terkait dengan penghitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang tersebut berdasarkan Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, antara lain:

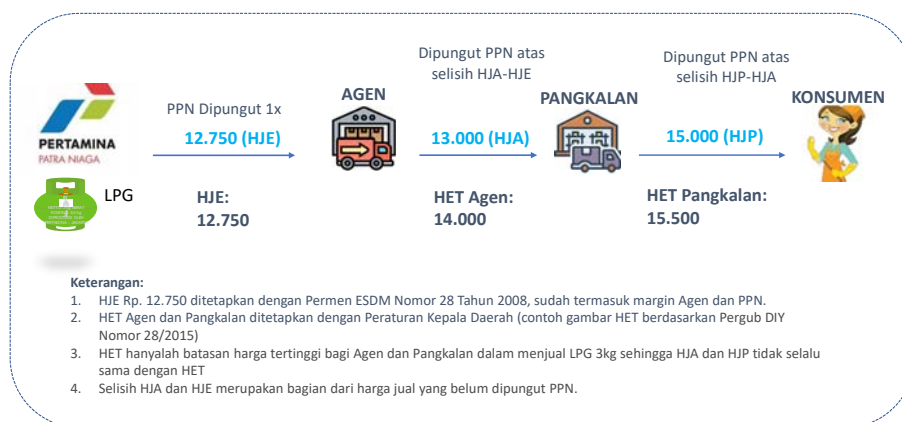
- 1) Berdasarkan Pasal 1 angka 17, Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah **Harga Jual**, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang;
- 2) Berdasarkan Pasal 1 angka 18, Harga Jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak.

Oleh karena itu, atas penyerahan BKP berupa LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean oleh PARA PEMOHON selaku Agen/Penyalur (yang

telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP)) dikenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Pertambahan Nilai terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) berupa Harga Jual. Dimana harga jual merupakan nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP berupa LPG 3 kg, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak. Dalam hal dalam Harga Jual Agen mengandung biaya transportasi maupun biaya lainnya (selain PPN dan potongan harga) maka biaya-biaya tersebut merupakan bagian dari komponen pembentuk Harga Jual. Dengan demikian, dasar pengenaan pajak bukan berdasarkan biaya transportasi melainkan berdasarkan Harga Jual. Lebih lanjut, guna memberikan penjelasan secara komprehensif, pemerintah akan memberikan ilustrasi sebagai berikut:



Ketentuan HJE/HET dan Pemungutan PPN



Dengan mendasarkan pada uraian dan ilustrasi di atas, dapat pemerintah tegaskan bahwa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg telah mendasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) yang dasar penghitungannya menggunakan ketentuan Pasal 8A ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dengan demikian, menjadi tidak berdasar hukum dalil PARA PEMOHON yang menyatakan bahwa dalam mengenakan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg didasarkan pada suatu Keputusan.

Bahwa untuk menjamin rasa keadilan, memberikan kepastian hukum serta menyederhanakan mekanisme pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg sekaligus melaksanakan amanat Pasal 8A Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan, Pemerintah telah menetapkan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebagai landasan perhitungan Pajak Pertambahan Nilai, yang mencakup harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, dan nilai lain yang diatur maka pemerintah mengatur lebih lanjut melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Bahwa pemerintah melalui PMK Nomor 62/PMK.03/2022 telah mengatur secara jelas tata cara penghitungan dan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas LPG 3 kg sebagai berikut:

1. Titik serah Badan Usaha, dihitung dengan mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Nilai Lain sebagai DPP. Nilai Lain yang dimaksud dihitung dengan formula sebesar:

$$\frac{100}{(100 + t)} \times \text{Harga Jual Eceran}$$

dengan ketentuan bahwa t adalah tarif Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku.

2. Titik serah atau Pangkalan/Sub Penyalur, dipungut dan disetor dengan besaran tertentu.

- a. pada titik serah Agen/Penyalur

- 1) sebesar 1,1/101,1 (satu koma satu per seratus satu koma satu);

- 2) sebesar 1,2/101,2 (satu koma satu per seratus satu koma dua);

dari selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

- b. pada titik serah Pangkalan/Sub Penyalur:

- 1) sebesar 1,1/101,1 (satu koma satu per seratus satu koma satu);

- 2) sebesar 1,2/101,2 (satu koma dua per seratus dua koma dua)

dari selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

3. Besaran tertentu sebagaimana dimaksud pada angka 2 pada:

- a. titik serah Agen/Penyalur, diperoleh dari hasil perkalian formula tertentu dengan tarif Pajak Pertambahan Nilai dikalikan dengan nilai tertentu berupa selisih lebih antara Harga Jual Agen dan Harga Jual Eceran;

- b. titik serah Pangkalan/Sub Penyalur, diperoleh dari hasil perkalian formula tertentu dengan tarif Pajak Pertambahan Nilai dikalikan dengan nilai tertentu berupa selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

Bahwa guna memberikan gambaran yang komprehensif terkait dengan penghitungan Pajak Pertambahan Nilai dalam penyerahan LPG 3 kg dalam, dengan ini pemerintah sampaikan ilustrasi penghitungan sebagai berikut:

Titik Serah Badan Usaha

Pada tanggal 12 April 2022, PT Pertamina (Persero) sebagai badan usaha yang mendapat penugasan dari Pemerintah untuk melaksanakan kegiatan penyediaan dan pendistribusian LPG Tertentu menyerahkan 15.000 tabung LPG Tertentu kepada PT ABC yang telah ditunjuk oleh PT Pertamina (Persero) sebagai Agen/Penyalur.

Harga Jual Eceran yang berlaku pada tanggal penyerahan sebesar Rp12.750,00 per tabung.

Maka atas penyerahan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan penghitungan sebagai berikut:

- Dasar Pengenaan Pajak = $15.000 \times 100/111 \times \text{Rp}12.750,00$

$$= 172.297.297,29$$

- Pajak Pertambahan Nilai = $11\% \times \text{Rp}172.297.297,29$
 Terutang

$$= \text{Rp}18.952.702,00$$

Titik Serah Agen/Penyalur

Pada tanggal 15 April 2022, PT ABC selaku Agen/Penyalur, menyerahkan 5.000 tabung LPG Tertentu kepada CV XYZ yang telah ditunjuk oleh PT

ABC sebagai Pangkalan/Sub Penyalur. Harga Jual Agen sebesar Rp14.000,00 per tabung.

Harga Jual Eceran yang berlaku sebesar Rp12.750,00

per tabung. Dalam hal ini PT ABC telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

Maka atas penyerahan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan penghitungan sebagai berikut:

$$\begin{aligned}\text{PPN Terutang} &= 5000 \times 1,1/101,1 \times (\text{Rp}14.000,00 - \text{Rp}12.750,00) \\ &= \text{Rp}68.001,00\end{aligned}$$

Dengan demikian, Pajak Pertambahan Nilai terutang sebesar Rp68.001,00 (enam puluh delapan ribu satu rupiah) sudah termasuk dalam selisih lebih antara Harga Jual Agen dan Harga Jual Eceran

Titik Serah Pangkalan/Sub Penyalur

Pada tanggal 20 April 2022, CV XYZ selaku Pangkalan, menyerahkan tabung LPG Tertentu secara eceran 1 tabung kepada konsumen akhir.

Harga Jual Pangkalan sebesar Rp15.500,00 per tabung. Harga Jual Agen atas perolehan LPG Tertentu tersebut sebesar Rp 14.000,00. Dalam hal ini CV XYZ telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

Maka atas penyerahan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan penghitungan sebagai berikut:

$$\begin{aligned}\text{Pajak} &= 1 \times 1,1/101,1 \times (\text{Rp}15.500,00 - \text{Rp}14.000,00) \\ \text{Pertambahan} & \\ \text{Nilai terutang} & \\ &= \text{Rp}16,00\end{aligned}$$

Pajak Pertambahan Nilai terutang sebesar Rp16,00 (enam belas rupiah) sudah termasuk dalam selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, terbukti bahwa dalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg, pemerintah mendasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 8A ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan tidak mendasarkan pada HET sebagaimana dalil PARA PEMOHON di dalam permohonannya. Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945.

2. PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG NOMOR 36 TAHUN 2008 TENTANG PERUBAHAN KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 1983 TENTANG PAJAK PENGHASILAN 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 TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 1 AYAT (3) DAN PASAL 28D AYAT (1) UNDANG-UNDANG DASAR 1945

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

1. Bahwa dalil PARA PEMOHON dalam perbaikan permohonan tertanggal 15 Maret 2025 menyatakan hal-hal sebagai berikut:

"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) U 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.*

merupakan dalil yang tidak dilandasi dengan argumentasi dan dasar hukum yang jelas.

2. Bahwa mengenai pengaturan mengenai frasa *".. setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak..."* telah diatur secara eksplisit dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan. Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan telah secara jelas mengatur bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut.
3. Bahwa dalil PARA PEMOHON yang pada pokoknya menyatakan setiap kemampuan tambahan ekonomis sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan memperluas makna objek pajak tidak hanya bersumber dari peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, tetapi juga berdasarkan suatu keputusan merupakan suatu dalil yang tidak berdasar hukum.
4. Dalam penyerahan LPG 3 kg, apabila Agen/Penyalur melakukan penjualan dengan harga yang lebih tinggi dari HJE dari Pertamina, atau Pangkalan/Sub Penyalur melakukan penjualan kembali dengan harga yang lebih tinggi dari nilai yang ditagihkan oleh Agen/Penyalur, maka:
 - a. penghasilan yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur berupa selisih harga antara HJE dengan harga yang ditagihkan kepada Pangkalan/Sub Penyalur; dan

- b. penghasilan yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur berupa selisih harga antara harga yang ditagihkan Agen/Penyalur kepada Pangkalan/Sub Penyalur dengan harga jual kembali oleh Pangkalan/Sub Penyalur.

merupakan penghasilan sesuai Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan belum dipungut Pajak Penghasilan Pasal 22, sehingga dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum UU tentang Pajak Penghasilan atau Pajak Penghasilan final dengan tarif 0,5% dari peredaran bruto dalam hal Agen/Penyalur maupun Pangkalan/Sub Penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu.

5. Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa Pajak Penghasilan atas penyerahan LPG 3 kg dikenakan dengan mendasarkan selisih harga yang diperoleh Agen/Penyalur yang merupakan tambahan kemampuan ekonomis sesuai dengan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan dan tidak mendasarkan pada Keputusan/Peraturan Pemerintah Daerah yang mengatur tentang Harga Eceran Tertinggi untuk LPG 3 kg.
6. Bahwa pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan yang mendefinisikan penghasilan sebagai *“setiap tambahan kemampuan ekonomis”* justru memperkuat prinsip negara hukum dengan:
 - a. memberikan definisi yang jelas mengenai objek Pajak Penghasilan;
 - b. menciptakan kepastian hukum dalam pengenaan Pajak Penghasilan;
 - c. mendukung prinsip keadilan dengan mengenakan pajak atas kemampuan ekonomis.
7. Lebih lanjut, perlu pemerintah tegaskan bahwa Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan telah mencerminkan Pasal 28D UUD 1945 dengan pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan kemampuan ekonomis adalah suatu bentuk perlakuan adil. Dengan demikian, Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan konsep

“kemampuan ekonomis” justru mendukung prinsip-prinsip negara hukum sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D UUD 1945.

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

1. Bahwa dalil PARA PEMOHON dalam perbaikan permohonan tertanggal 15 Maret 2025 menyatakan hal-hal sebagai berikut:

“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.”*

bukan merupakan argumentasi hukum yang berdasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku di bidang perpajakan.

2. Bahwa Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah telah secara jelas dan tegas mengatur objek Pajak Pertambahan Nilai, antara lain dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a beserta penjelasannya yang mana Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean oleh pengusaha, baik pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP serta dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.
3. Lebih lanjut, sebagaimana telah pemerintah uraikan sebelumnya bahwa dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur dalam Pasal 8A ayat (1) bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak yang meliputi Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain.

4. Ketentuan yang terkait dengan penghitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang tersebut berdasarkan Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, antara lain:
 - a. Berdasarkan Pasal 1 angka 17, Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang.
 - b. Berdasarkan Pasal 1 angka 18, Harga Jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak.
5. Dengan demikian menjadi terbukti bahwa Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3kg dikenakan bukan berdasarkan Keputusan Pemerintah Daerah yang menetapkan HET yang didalamnya mencakup biaya transportasi, melainkan berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang mengatur bahwa atas keadaan, peristiwa atau perbuatan yang dalam hal ini penyerahan BKP berupa LPG 3 kg dikenai Pajak Pertambahan Nilai.
6. Bahwa Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur objek pajak, secara konstitusional sejalan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena prinsip-prinsip yang terkandung dalam pengaturan tersebut, yaitu keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak, merupakan implementasi dari konsep negara hukum dan hak asasi manusia yang diamanatkan oleh konstitusi.

IV. DAMPAK JIKA PERMOHONAN DIKABULKAN

Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, sebagaimana telah diuraikan oleh Pemerintah diatas, pengenaan pajak atas penjualan atau penyerahan LPG

3 kg kepada Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur telah berdasar dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga menjadi tidak tepat dan tidak beralasan bagi PARA PEMOHON yang meminta kepada Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk menyatakan bahwa Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah harus dimaknai sebagaimana petitum PARA PEMOHON.

Dapat Pemerintah sampaikan, bahwa dalam hal penambahan frasa “...berdasarkan perundang-undangan perpajakan...” dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan frasa “.. yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan...” dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPN sebagaimana disampaikan dalam petitum PARA PEMOHON dikabulkan, maka akan menimbulkan perbedaan penafsiran baik memperluas maupun mempersempit pemaknaan objek pajak termasuk pengaturan dalam UU PPh maupun UU PPN. Selain itu, penambahan frasa dimaksud juga akan menyebabkan penafsiran atas pengenaan pajak sebelum dan setelah putusan perkara *a quo* menjadi berbeda.

V. KESIMPULAN

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

1. Bahwa berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas, maka telah terbukti bahwa materi muatan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan 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 Tidak Bertentangan Dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945.
2. Bahwa berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas, maka telah terbukti bahwa materi muatan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan 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 Tidak Bertentangan Dengan Pasal 1 ayat (3) Dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945.

3. Bahwa dalil-dalil PARA PEMOHON selain dan selebihnya sudah sepatutnya ditolak karena Permohonan PARA PEMOHON sama sekali tidak beralasan, hanya mengada-ada dan tidak berdasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

M a k a : Berdasarkan alasan-alasan tersebut di atas, cukup beralasan apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, mengadili, dan memutus Permohonan Hak Uji Materil *a quo* menjatuhkan putusan dengan amar yang menyatakan:

1. Menerima Keterangan Pemerintah seluruhnya;
2. Menyatakan PARA PEMOHON tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menyatakan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945; dan
4. Memohon agar Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk menyatakan permohonan Pemohon dalam Permohonan Pengujian Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah terhadap UUD 1945, **ditolak atau setidaknya tidak dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*)**.
5. Namun demikian apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

KETERANGAN TAMBAHAN PRESIDEN

Pemerintah menyampaikan Keterangan Tambahan Pemerintah secara tertulis sebagai berikut:

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi,

I. PENDAHULUAN

1. Sebagaimana penjelasan serta dalil-dalil yang telah Pemerintah sampaikan melalui Keterangan Pemerintah tertanggal 15 Mei 2025 dan Ringkasan Keterangan Pemerintah yang disampaikan pada persidangan di Mahkamah Konstitusi tanggal 19 Mei 2025, Pemerintah berkeyakinan bahwa norma Pasal 4 ayat (1) UU tentang PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang PPN tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
2. Bahwa sehubungan dengan dalil-dalil dalam Permohonan PARA PEMOHON yang mempertentangkan objek uji materi *a quo* dengan Pasal 23A, Pasal 1 ayat (3), dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, Pemerintah kembali menyatakan menolak dengan tegas secara keseluruhan dalil PARA PEMOHON tersebut karena selain keliru dan tidak benar, juga tidak didasarkan pada alasan-alasan yang dapat diterima oleh hukum.
3. Bahwa pada persidangan tanggal 19 Mei 2025 di Mahkamah Konstitusi, atas beberapa pertanyaan dari Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi, secara jelas dan terperinci akan pemerintah jawab melalui penjelasan dalam Keterangan Tambahan Pemerintah di bawah ini.

II. PENJELASAN ATAS PERTANYAAN HAKIM MAHKAMAH KONSTITUSI RI

1. Yang Mulia Hakim Dr. H. Arsul Sani, S.H., M.Si., Pr.M.

- a. Terdapat perbedaan antara HET Agen dan HET Pangkalan, itu karena ada biaya-biaya yang harus dikeluarkan, kemudian dikenakan PPh sebesar apa? Bagaimana perhitungannya?
- b. Bagaimana jika pada tambahan penghasilan itu terdapat unsur biaya-biaya, misal biaya transportasi dan lain-lain. Apakah pengenaan PPhnya atas keseluruhan?

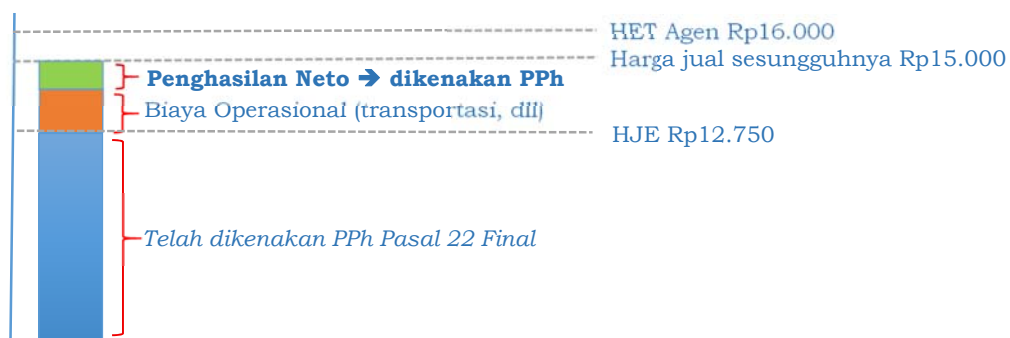
Tanggapan:

- a. Berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2008, Harga Jual Eceran (HJE) LPG tabung 3 kg untuk rumah tangga dan usaha mikro pada

titik serah Agen/Penyalur **ditetapkan sebesar Rp12.750,-**. Harga tersebut termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan margin Agen/Penyalur.

- b. Lebih lanjut berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021, Harga Eceran Tertinggi (HET) ditetapkan oleh Pemerintah Daerah dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, dan **margin yang wajar**, serta sarana dan **fasilitas penyediaan dan pendistribusian** LPG.
- c. Dalam praktiknya, harga LPG 3 kg yang dijual oleh Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur terbentuk dari mekanisme pasar dimana harga jual tersebut tidak boleh melebihi HET yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah, sehingga harga jual Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur tidak selalu sama dengan HET.
- d. Bahwa Penghasilan Kena Pajak bagi Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur ditentukan berdasarkan laba netto yang merupakan **harga jual yang sesungguhnya diterima atau diperoleh** Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur **dikurangi** dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan tersebut. Sementara itu, atas HJE sebesar Rp12.750,- telah dikenakan Pajak Penghasilan berupa PPh Pasal 22 yang bersifat Final.
- e. Pajak Penghasilan bagi **Agen/Penyalur** dikenakan atas penghasilan netto yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur yang dihitung dari selisih harga jual Agen dengan Harga Jual Eceran (HJE), dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Agen/Penyalur.

Contoh ilustrasi harga di tingkat **Agen/Penyalur**:



Selanjutnya, Pajak Penghasilan bagi **Pangkalan/Sub Penyalur** dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur yang dihitung dari selisih harga jual Pangkalan dengan harga beli dari Agen/Penyalur, dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Pangkalan/Sub Penyalur.

- f. Dapat Pemerintah uraikan bahwa secara umum, penghitungan pajak penghasilan adalah sebagai berikut:
 - Penghasilan Neto Agen/Penyalur = selisih harga jual Agen dengan HJE, **dikurangi** dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya.
 - Penghasilan Neto Pangkalan/Sub Penyalur = selisih harga jual Pangkalan dengan harga beli dari Agen, **dikurangi** dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya.
 - Penghasilan Kena Pajak = Penghasilan Neto **dikurangi** dengan Kompensasi Kerugian (jika ada).
 - PPh terutang = Penghasilan Kena Pajak x Tarif Pajak sesuai Pasal 17 UU PPh (tarif 22% untuk Wajib Pajak Badan dalam negeri).
- g. Lebih lanjut, khusus bagi Wajib Pajak dengan peredaran bruto tertentu, yaitu omset sampai dengan Rp4.800.000.000,- (empat miliar delapan ratus juta rupiah) dalam setahun atau sering disebut sebagai UMKM, Pajak Penghasilannya dihitung dari Penghasilan Bruto x **Tarif Pajak 0,5%**.

Pengenaan Pajak Penghasilan sebesar 0,5% tersebut ditetapkan dengan pertimbangan perlunya kesederhanaan dalam pemungutan pajak, berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak, serta memperhatikan perkembangan ekonomi dan moneter.

Adapun atas tarif Pajak Penghasilan UMKM sebesar 0,5% dari penghasilan bruto tersebut ditetapkan dengan mempertimbangkan bahwa UMKM secara umum dianggap belum cukup memiliki pembukuan dan administrasi yang memadai untuk menghitung Pajak Penghasilan dari Penghasilan Bruto dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya sebagaimana dimaksud pada huruf f di atas sehingga Pemerintah hadir menyediakan kesederhanaan dalam pemungutan pajak dengan cara menghitung Pajak Penghasilan UMKM yang menerapkan tarif rendah 0.5% langsung dari Penghasilan Bruto. Dengan demikian pada hakikatnya tarif yang rendah tersebut sebenarnya ditentukan dengan mempertimbangkan biaya-biaya yang digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.

h. Untuk perhitungan pajak lebih lanjut dapat dijelaskan sebagai berikut.

1) Penjualan oleh Agen/Penyalur ke Pangkalan/Sub Penyalur atau langsung ke konsumen (Titik Serah Agen)

Sebagai ilustrasi, Agen/Penyalur menjual LPG ke Pangkalan/Sub Penyalur dengan harga **Rp15.000,-**. HJE yang telah ditetapkan pemerintah sebesar Rp12.750,- dan HET Agen yang ditetapkan Pemerintah Daerah sebesar Rp16.000,-.

Atas HJE sebesar Rp12.750,- telah dikenakan PPh Pasal 22 Final.

Terdapat biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penjualan tersebut berupa **biaya transportasi** LPG 3 kg sebesar **Rp1.500,-** dan biaya operasional lainnya sebesar **Rp500,-**.

PPh bagi Agen/Penyalur dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur, dengan ilustrasi sebagai berikut.



- a) dalam hal Agen/Penyalar merupakan Wajib Pajak yang dikenai pajak sesuai ketentuan umum (non-UMKM).

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke Pangkalan atau konsumen	15.000	
2	HJE yang telah dikenakan PPh Final	(12.750)	
3	Penghasilan bruto Agen	2.250	
4	Biaya pengangkutan LPG	(1.500)	(selisih Harga Jual dan HJE)
5	Biaya operasional lainnya	(500)	
6	Laba neto	250	
7	Kompensasi kerugian	0	
8	Penghasilan Kena Pajak	250	
9	PPh Badan	55	Tarif 22%

- b) dalam hal Agen/Penyalar merupakan Wajib Pajak yang memenuhi kriteria peredaran bruto tertentu (UMKM), Wajib Pajak dapat menghitung pajak penghasilan sebagai berikut:

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke Pangkalan atau konsumen	15.000	
2	HJE yang telah dikenakan PPh Final	(12.750)	
3	Penghasilan bruto Agen	2.250	(selisih Harga Jual dan HJE)
4	PPh terutang	11,25	Tarif 0,5%

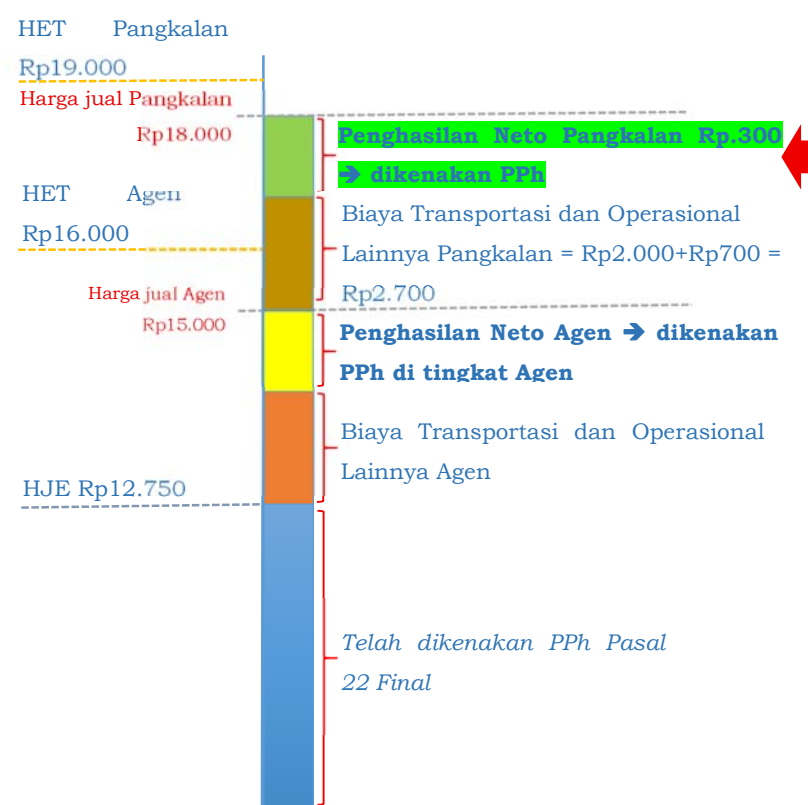
Sesuai perhitungan di atas dapat disampaikan bahwa pengenaan PPh tidak dihitung dari HET Agen, namun dihitung dari **harga jual yang sesungguhnya diterima atau diperoleh** Agen berdasarkan ketentuan Pasal 4 UU PPh, **dikurangi** dengan **biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan** tersebut berdasarkan ketentuan Pasal 6 *jo.* Pasal 9 UU PPh.

2) Penjualan oleh Pangkalan/Sub Penyalur ke konsumen (Titik Serah Pangkalan)

Sebagai ilustrasi, Pangkalan/Sub Penyalur menjual LPG 3 kg ke konsumen akhir dengan harga **Rp18.000,-**. Pangkalan/Sub Penyalur membeli LPG 3 kg dari Agen/Penyalur dengan harga **Rp15.000**. HET Pangkalan yang ditetapkan Pemerintah Daerah sebesar Rp19.000,-.

Terdapat biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penjualan tersebut berupa **biaya transportasi** LPG sebesar **Rp2.000,-** dan biaya operasional lainnya sebesar **Rp700,-**.

PPh bagi Pangkalan/Sub Penyalur dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur, dengan ilustrasi sebagai berikut:



- a) dalam hal Pangkalan/Sub Penyalur merupakan Wajib Pajak yang dikenai pajak sesuai ketentuan umum (non-UMKM).

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke konsumen	18.000	<i>Harga beli aktual</i>
2	Harga beli dari Agen	(15.000)	
3	Penghasilan bruto Pangkalan	3.000	
4	Biaya pengangkutan LPG	(2.000)	
5	Biaya operasional lainnya	(700)	
6	Laba netto	300	
7	Kompensasi kerugian	0	
8	Penghasilan Kena Pajak	300	
9	PPh Badan	66	Tarif 22%

- b) dalam hal Pangkalan merupakan Wajib Pajak memenuhi kriteria peredaran bruto tertentu (UMKM), Wajib Pajak dapat menghitung pajak penghasilan sebagai berikut:

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke konsumen	18.000	<i>Harga beli aktual</i>
2	Harga beli dari Agen	(15.000)	
3	Penghasilan bruto Pangkalan	3.000	
4	PPh terutang	15	Tarif 0,5%

Sesuai perhitungan di atas dapat disampaikan bahwa pengenaan PPh tidak dihitung dari HET Pangkalan, namun dihitung dari **harga jual yang sesungguhnya diterima atau diperoleh** Pangkalan

berdasarkan ketentuan Pasal 4 UU PPh, **dikurangi** dengan **biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan** tersebut berdasarkan ketentuan Pasal 6 *jo.* Pasal 9 UU PPh.

2. Yang Mulia Hakim Prof. Dr. M. Guntur Hamzah, S.H., M.H.

- a. Dari Pertamina s.d. konsumen akhir terdapat layer distribusi, Agen, Pangkalan, Penyalur/Penyalar kecil, bagaimana perbedaannya? apakah semua tingkatan ini dalam kaitannya dengan PPN ini ada pengenaan PPN-nya semua?
- b. Apakah dalam HET sudah termasuk/memperhitungkan unsur pajak di dalamnya?
- c. Setiap pada tambahan kemampuan ekonomis menjadi area untuk dapat dikenakan pajak, padahal jika mengacu Pasal 23A UUD 1945 pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang tetapi dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh cantolannya masih abstrak atau masih luas, kemudian apakah boleh diturunkan ke Peraturan Menteri atau bahkan Peraturan Pemerintah Daerah?

Tanggapan:

a. Pengenaan PPN atas setiap *layer* distribusi LPG 3 kg

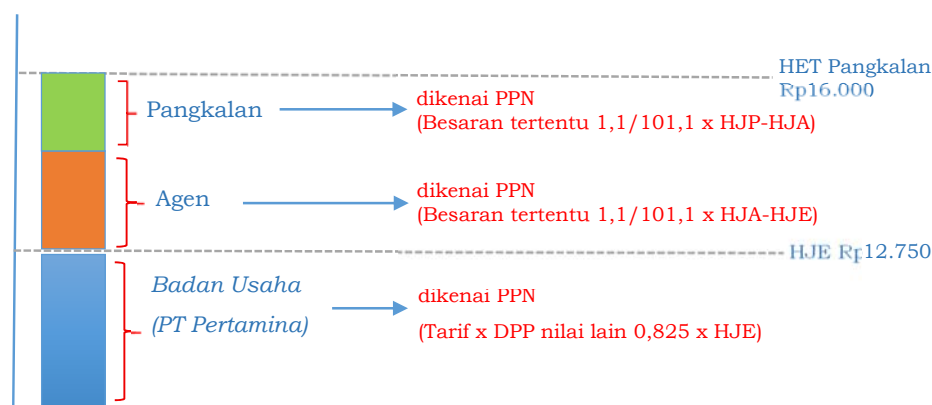
- 1) Berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 13 Tahun 2018 tentang Penyaluran BBM, BBG dan LPG dan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 s.t.d.d Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021 tentang Penyediaan dan Pendistribusian LPG (Permen ESDM No 26 Tahun 2009 s.t.d.d Permen ESDM No 28 Tahun 2021), Pemerintah telah mengatur bahwa penyediaan dan pendistribusian LPG 3 kg dilaksanakan oleh PT Pertamina melalui mekanisme penugasan dan kegiatan penyaluran LPG 3 kg wajib dilakukan melalui Agen/Penyalar dan Pangkalan/Sub Penyalur. Selain itu, untuk memastikan distribusi LPG 3 kg yang bersubsidi tepat sasaran dan harga tetap terjangkau, diatur pula bahwa Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi (HET) LPG 3 kg pada titik serah Pangkalan/Sub Penyalur.

- 2) Penjelasan Bagian I Umum 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, menyatakan bahwa PPN merupakan pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang **dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi**. Selain itu, Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN mengatur bahwa PPN dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh **pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP**. Dalam hal ini, Pengusaha wajib dikukuhkan menjadi PKP apabila sampai dengan suatu bulan dalam tahun buku, peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya telah melebihi batasan pengusaha kecil yaitu sebesar Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) sebagaimana diatur dalam Pasal 3A ayat (1) UU PPN *jo.* Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013.
- 3) Oleh karena itu, berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN, atas penyerahan BKP berupa LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha baik Agen, Pangkalan, maupun penyalur lainnya, **dikenai PPN sepanjang para pengusaha dimaksud telah dikukuhkan menjadi PKP atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP**. Dengan demikian, dalam hal penyerahan LPG 3 kg dilakukan oleh pengusaha kecil yang omsetnya belum melebihi Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) dan tidak memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP, tidak dikenai PPN.
- 4) Berdasarkan Pasal 8A ayat (1) UU PPN, PPN yang terutang atas penyerahan BKP dihitung dengan cara mengalikan tarif PPN dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) berupa **Harga Jual**, Penggantian, Nilai Impor, dan Nilai Ekspor (**mekanisme umum PPN**), kecuali terdapat pengaturan khusus yang didelegasikan oleh UU PPN melalui Pasal 8A atau Pasal 9A *jo.* Pasal 16G UU PPN, maka PPN terutang dihitung dengan **mekanisme khusus PPN**, yaitu:
 - a) **DPP nilai lain** (Pasal 8A ayat (1) *jo.* Pasal 16G huruf a UU PPN); dan

- b) **Besaran tertentu PPN** (Pasal 9A ayat (1) *jo.* Pasal 16G huruf i UU PPN),

yang tata cara penghitungannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

- 5) Saat ini, berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.03/2022 s.t.d.d Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11 Tahun 2025, PPN atas penyerahan BKP berupa LPG 3 kg diatur khusus pada titik serah Badan Usaha (PT Pertamina) sampai dengan titik serah Pangkalan yaitu:
- a) **Pada titik serah Badan Usaha** (PT Pertamina ke Agen): PPN terutang dihitung dengan mengalikan tarif PPN dan DPP berupa nilai lain sebesar 0.825 dari Harga Jual Eceran (HJE);
 - b) **Pada titik serah Agen** (Agen ke Pangkalan): PPN terutang dihitung dengan menggunakan besaran tertentu sebesar $1,1/101,1$ dari selisih lebih antara Harga Jual Agen (HJA) dan HJE; dan
 - c) **Pada titik serah Pangkalan** (Pangkalan ke konsumen akhir): PPN terutang dihitung dengan menggunakan besaran tertentu sebesar $1,1/101,1$ dari selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan (HJP) dan HJA.
- 6) Dalam hal terdapat layer distribusi selain titik serah Badan Usaha, Agen, dan Pangkalan, atas penyerahan LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh penyalur selain Agen dan Pangkalan (yang telah atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP), juga dikenai PPN dan PPN terutang dihitung dengan mekanisme umum PPN yaitu dengan cara mengalikan tarif PPN dengan DPP berupa Harga Jual.



Gambar: Pengenaan PPN di setiap layer

- 7) Dengan demikian, PPN dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi atas penyerahan LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha baik Agen, Pangkalan, atau penyalur lainnya (yang telah atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP). Namun, PPN terutang dihitung dengan cara yang berbeda, yaitu untuk Agen dan Pangkalan dihitung dengan menggunakan besaran tertentu (mekanisme khusus PPN) sedangkan untuk penyalur lainnya dihitung dengan mengalikan tarif PPN dan DPP berupa Harga Jual (mekanisme umum PPN).

b. Unsur Pajak dalam HET

- **Penjelasan dari sisi PPh**

- 1) Dapat Pemerintah sampaikan bahwa Pajak Penghasilan yang dikenakan atas Agen/Penyalur atau Pangkalan/sub Penyalur **belum termasuk/belum diperhitungkan** dalam komponen pembentuk HET.
- 2) Berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 s.t.d.d Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021, Harga Eceran Tertinggi (HET) merupakan harga yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah untuk pengguna LPG 3 kg pada titik serah di Pangkalan/Sub Penyalur LPG 3 kg dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat dan **margin yang wajar**, serta sarana dan **fasilitas penyediaan dan pendistribusian** LPG. HET tersebut merupakan batas maksimal harga yang diperbolehkan bagi Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur untuk menjual LPG 3 Kg. Dengan demikian, Pengenaan PPh bagi Agen/Penyalur dan Pangkalan/sub Penyalur tidak berdasarkan pada HET, namun penghitungannya sebagai berikut:
 - a) Pajak Penghasilan bagi Agen/Penyalur dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur yang dihitung dari selisih harga jual Agen dengan Harga Jual Eceran (HJE), dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara

penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Agen/Penyalur.

- b) Pajak Penghasilan bagi Pangkalan/Sub Penyalur dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Pangkalan yang dihitung dari selisih harga jual Pangkalan dengan harga beli dari Agen, dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Pangkalan/Sub Penyalur.

- **Penjelasan dari sisi PPN**

- 1) HET merupakan harga eceran tertinggi yang ditetapkan oleh pemerintah daerah pada titik serah dari Agen/Penyalur kepada Pangkalan/Sub Penyalur yang ditetapkan dengan mempertimbangkan kondisi daerah, daya beli masyarakat dan margin atau keuntungan yang wajar, serta sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Energi dan Sumber daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 tentang Penyediaan dan Pendistribusian *Liquefied Petroleum Gas* s.t.d.d Peraturan Menteri Energi dan Sumber daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021.
- 2) Berdasarkan Pasal 24A Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 s.t.d.d Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021, komponen HET LPG 3 kg terdiri atas:
 - HJE;
 - tambahan ongkos angkut Agen/Penyalur sampai dengan titik serah Pangkalan/sub Penyalur;
 - margin Pangkalan/sub Penyalur;
 - **termasuk pajak-pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan** yaitu PPN yang harus dipungut oleh PKP Agen/Penyalur dan Pangkalan/sub Penyalur sampai dengan konsumen akhir.

Ketentuan ini berlaku sejak tanggal 14 Oktober 2021.

- 3) Sebelum Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021 berlaku, harga jual yang sampai di tangan konsumen akhir bisa saja melebihi HET karena belum diatur bahwa dalam HET sudah termasuk pajak-pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Sebagai ilustrasi, berikut ini contoh penerapan **jika tidak diatur bahwa HET sudah termasuk PPN**:

PT SPR merupakan PKP Pangkalan LPG 3 kg yang beroperasi di wilayah Yogyakarta. Berdasarkan Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 28 Tahun 2015 ditetapkan HET Pangkalan sebesar Rp15.500,00 per tabung. Pada tahun 2016, PT SPR melakukan penyerahan LPG 3 kg kepada konsumen akhir dengan harga jual sebesar Rp15.000,00 (di bawah HET) sehingga PPN terutang per tabung adalah sebesar Rp1.500.

*Karena harga jual sebesar Rp15.000,00 (belum termasuk PPN), maka harga yang dibayar oleh konsumen akhir untuk mendapatkan LPG 3 kg menjadi sebesar **Rp16.500,00** (Rp15.000,00 + PPN Rp1.500,00) sehingga melebihi HET Pangkalan yang ditetapkan sebesar Rp15.500,00.*

- 4) Dengan demikian, Peraturan Menteri ESDM yang mengatur bahwa dalam komponen HET sudah termasuk dengan PPN bertujuan agar harga jual LPG 3 kg kepada konsumen akhir (masyarakat) tidak melebihi HET yang ditetapkan.

c. Definisi Penghasilan Berupa Setiap Ada Tambahan Kemampuan Ekonomis

- 1) Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan UU KUP), telah jelas disebutkan bahwa Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa **berdasarkan undang-undang** dengan

tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Definisi Pajak sebagaimana termaktub dalam Pasal 1 angka 1 UU KUP yang diterapkan untuk setiap jenis pajak (termasuk PPh dan PPN) sebenarnya telah memuat unsur '**berdasarkan undang-undang**' yang sejalan dan tidak bertentangan dengan bunyi Pasal 23A UUD 1945 yakni Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

- 2) Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, 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.
- 3) Penjelasan Pasal 4 UU PPh menjelaskan bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.
- 4) Dr Mansury R. dalam bukunya berjudul "Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia jilid 2" halaman 25 dan 28 menjelaskan bahwa konsep 'tambahan kemampuan ekonomis' digunakan karena lebih sesuai dengan asas keadilan karena tidak mengadakan diskriminasi dalam pungutan pajak, mengingat semua tambahan kemampuan ekonomis tanpa membedakan sumbernya dan pemakaiannya.

Pada prinsipnya, dalam rumusan pasal 4 ayat (1) UU PPh diatur tiga hal penting, yaitu:

- a. bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan,
- b. definisi penghasilan, dan

- c. contoh jenis-jenis penerimaan atau perolehan yang termasuk dalam pengertian penghasilan.
- 5) Penghasilan sebagai objek pajak dalam UU PPh perlu dipahami **secara utuh** mengenai pengertian penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh, termasuk **contoh-contoh penghasilan yang merupakan objek pajak** (dikenakan pajak), dan jenis-jenis penghasilan yang **dikecualikan dari objek pajak** oleh UU PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) UU PPh.

Contoh-contoh penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) **termasuk**:

- a. *“Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa;*
- b. *hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;*
- c. *laba usaha;*
- d. *keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta;*
- 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;*
- 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.”*

Untuk menciptakan keadilan dalam pengenaan pajak atas penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, menjadi tepat bahwa UU PPh mengatur definisi penghasilan secara luas dan memberikan contoh-contoh penghasilan yang menjadi objek pajak. Pengaturan contoh penghasilan yang menjadi

objek pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh bersifat terbuka dengan mencantumkan kata '**termasuk**'. Contoh penghasilan tersebut dimaksudkan tidak untuk membatasi ruang lingkup penghasilan, melainkan memperjelas pengertian tentang penghasilan yang luas dan tidak terbatas pada contoh dimaksud. Sehingga dapat menampung perubahan dinamika bisnis yang berpotensi menimbulkan adanya penghasilan-penghasilan lain yang kemungkinan belum termasuk dalam contoh penghasilan dimaksud.

Dengan mempertimbangkan bahwa dalam definisi pajak menurut Pasal 1 angka 1 UU KUP yang memuat unsur 'berdasarkan undang-undang' telah sejalan dan tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945, maka apabila bunyi Pasal 4 ayat (1) UU PPh yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, ditambahkan frasa '*berdasarkan perundang-undangan perpajakan*', maka akan berpotensi menimbulkan penafsiran yang mempersempit pengertian dan ruang lingkup penghasilan yang memang dimaksudkan sebagai pengertian penghasilan yang luas dan tidak terbatas.

Selanjutnya apabila setiap jenis penghasilan yang dikenakan pajak harus tercantum secara *rigid (close list)* dalam UU PPh, maka justru akan berpotensi menimbulkan ketidakadilan karena atas penghasilan yang belum tercantum di dalam *list* tersebut menjadi tidak dapat dipajaki.

- 6) Namun demikian, dalam UU PPh juga mengatur mengenai penghasilan yang dikecualikan sebagai penghasilan yang dikenakan pajak. Hal tersebut merupakan langkah yang diambil untuk menjaga kemaslahatan masyarakat, kepentingan sosial, dan menciptakan kepastian hukum atas penghasilan tertentu sehingga dikecualikan dari objek pajak penghasilan. Berkenaan dengan hal tersebut, Pasal 4 ayat (3) UU PPh mengatur penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak, yaitu:

- a. *"bantuan atau sumbangan yang memenuhi persyaratan tertentu;*
- b. *harta hibahan yang diterima diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil;*

- c. warisan;
- d. harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
- e. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan tertentu
- f. pembayaran dari perusahaan asuransi karena kecelakaan, sakit, atau karena meninggalnya orang yang bertanggung, dan pembayaran asuransi beasiswa;
- g. dividen dengan persyaratan tertentu;
- h. iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan Otoritas Jasa Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;
- i. penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu;
- j. bagian laba atau sisa hasil usaha yang diterima atau diperoleh anggota dari koperasi, perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif;
- k. penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan persyaratan tertentu;
- l. merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha tertentu;
- m. beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu;
- n. sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau bidang penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut;
- o. bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu;
- p. dana setoran Biaya Penyelenggaraan Ibadah Haji (BPIH) dan/atau BPIH khusus, dan penghasilan dari pengembangan keuangan haji dalam bidang atau instrumen keuangan tertentu, diterima Badan Pengelola Keuangan Haji (BPKH); dan
- q. sisa lebih yang diterima/diperoleh badan atau lembaga sosial dan keagamaan yang terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana sosial dan keagamaan dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut, atau ditempatkan sebagai dana abadi.”

Pengaturan mengenai penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak bersifat *close list*. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum bahwa atas penghasilan-penghasilan yang dikecualikan

dimaksud tidak boleh dikenakan pajak, meskipun merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang memenuhi definisi penghasilan.

- 7) Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa Pasal 4 UU PPh mengatur definisi penghasilan secara luas, namun untuk menjamin terciptanya keadilan di dalam pemajakan dan dengan tetap memberikan kepastian hukum, **diberikan pengaturan mengenai contoh-contoh penghasilan yang menjadi objek pajak serta daftar penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak.**
- 8) Untuk menunjukan bahwa pengaturan mengenai definisi penghasilan yang diatur secara luas sebagai objek pajak penghasilan merupakan prinsip yang umum digunakan oleh negara-negara di dunia, berikut kami sampaikan beberapa contoh pengaturan di Amerika Serikat dan Australia sebagai berikut:

a) Contoh pengaturan Penghasilan di Amerika Serikat

Dalam perpajakan Amerika Serikat, pengaturan terkait penghasilan diatur dalam US Code **Title 26 -- Internal Revenue Code, Subtitle A – Income Tax, Subchapter B – Computation of Taxable Income, Section 61**, yang dikutip sebagai berikut.

“Section 61. Gross Income Defined

(a) General definition

*Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means **all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:***

- (1) Compensation for services, including fees, commissions, fringe benefits, and similar items;*
- (2) Gross income derived from business;*
- (3) Gains derived from dealings in property;*
- (4) Interest;*
- (5) Rents;*
- (6) Royalties;*
- (7) Dividends;*
- (8) Annuities;*
- (9) Income from life insurance and endowment contracts;*
- (10) Pensions;*
- (11) Income from discharge of indebtedness;*
- (12) Distributive share of partnership gross income;*
- (13) Income in respect of a decedent; and*
- (14) Income from an interest in an estate or trust.”*

Berdasarkan pengaturan di atas, dapat dilihat bahwa Amerika Serikat mengatur penghasilan dalam **arti yang luas** yaitu **semua pendapatan dari sumber apa pun** sebagaimana diatur dalam US Code Title 26 Section 61, dan **memberikan contoh-contoh penghasilan** yang termasuk dalam definisi penghasilan tersebut **namun tidak terbatas hanya pada contoh-contoh dimaksud**. Hal ini sejalan dengan pengaturan mengenai definisi penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Dengan demikian, pada dasarnya pengaturan mengenai objek pajak berupa penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 UU PPh sejalan dengan pengaturan yang ada di Amerika Serikat.

b) Contoh pengaturan Penghasilan di Australia

Beberapa kutipan dari *Income Tax Assessment Act 1997* (ITAA 1997) Australia:

“Sect 6.1

(1) *Assessable income consists of **ordinary income** and **statutory income**.*

...

Sect 6.5

(1) *Your assessable income includes income according to ordinary concepts, which is called **ordinary income***

(2) *If you are an Australian resident, your assessable income includes the ordinary income you derived **directly** or **indirectly** from **all sources**, whether in or out of Australia, during the income year.*

Sect 6.10

(1) *Your assessable income also includes some amounts that are not ordinary income.*

(2) *Amounts that are not ordinary income, but are included in your assessable income **by provisions** about assessable income, are called **statutory income***

(3) ...

(4) *If you are an Australian resident, your assessable income includes your statutory income **from all sources**, whether in or out of Australia.”*

Berdasarkan kutipan dari *Income Tax Assessment Act 1997* (ITAA 1997), dapat juga dilihat bahwa perpajakan Australia mengatur bahwa penghasilan yang dikenakan pajak terdiri atas *ordinary income and statutory income*, di mana penghasilan tersebut merupakan **penghasilan yang diperoleh secara langsung atau**

tidak langsung dari semua sumber, baik di dalam maupun di luar Australia, dalam sebuah tahun pajak.

Dengan demikian, pada dasarnya pengaturan mengenai objek pajak berupa penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 UU PPh sejalan dengan pengaturan negara-negara di dunia.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa Pajak Penghasilan atas penyerahan LPG 3 kg yang dikenakan atas **selisih harga** yang diperoleh Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur merupakan **tambahan kemampuan ekonomis** sesuai dengan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Sedangkan keputusan/peraturan Pemerintah Daerah hanya mengatur HET LPG 3 kg guna memastikan masyarakat dapat membeli LPG bersubsidi dengan harga yang terjangkau.

3. Yang Mulia Hakim Dr. Suhartoyo S.H., M.H.

Yang diperlukan Pemohon ini berkaitan dengan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, itu mau dikenakan pajak, tapi pengenaannya harus menggunakan ketentuan perundangan-undangan perpajakan. Menurut Pemohon pengenaannya ada yang tidak berdasarkan perundang-undangan perpajakan. Pemerintah perlu tegaskan, apakah ada pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis diatur tidak dalam undang-undang?

Tanggapan:

- 1) Pasal 4 ayat (1) UU PPh mengatur bahwa 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) Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh menjelaskan bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran

terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.

- 3) Mengingat bahwa Undang-Undang PPh menganut pengertian penghasilan yang luas, pada dasarnya setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak akan dikenakan pajak apabila:
 - a) memenuhi definisi penghasilan yang menjadi objek pajak, dan
 - b) tidak termasuk penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak.

Dengan demikian, tidak ada pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diatur tidak dalam undang-undang, adapun yang diatur dalam peraturan dibawah undang-undang adalah hanya terkait dengan tata cara pelaksanaan yang bersifat teknis administratif. Lebih lanjut, pengaturan mengenai HET yang diatur dalam Peraturan Daerah **tidak memiliki keterkaitan** dengan pengaturan objek pajak maupun dasar pengenaan pajak penghasilan dan PPN.

M a k a : Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, mengadili, dan memutus Permohonan Hak Uji Materil *a quo* dapat menjatuhkan putusan dengan amar sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Pemerintah seluruhnya;
2. Menyatakan PARA PEMOHON tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menyatakan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945; dan
4. Memohon agar Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk menyatakan permohonan Pemohon dalam Permohonan Pengujian Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas

Barang Mewah terhadap UUD 1945, **ditolak atau setidaknya dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*)**.

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

[2.5] Menimbang bahwa untuk menguatkan keterangannya, Presiden mengajukan alat bukti yang diberi tanda Bukti PK-1 sampai dengan Bukti PK-8 sebagai berikut:

1. Bukti PK-1 : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Nomor: 00022/206/18/821/22 tanggal 7 November 2022;
2. Bukti PK-2 : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor: 00141/207//18/821/22 tanggal 7 November 2022;
3. Bukti PK-3 : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Pasal 21 Nomor: 00007/201/16/213/19 tanggal 11 September 2019;
4. Bukti PK-4 : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor: 00041/207/16/213/19 tanggal 11 September 2019;
5. Bukti PK-5 : Fotokopi Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021 hal Penegasan Pengenaan PPh Agen Pertamina atas Margin Agen, Biaya Operasional Agen, Margin Pangkalan dan *Transportation Fee* atas Penyerahan LPG 3Kg;
6. Bukti PK-6 : Fotokopi Surat Nomor S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 hal Tanggapan atas Surat 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;
7. Bukti PK-7 : Fotokopi *Title 26-Internal Revenue Code*;

8. Bukti PK-8 Fotokopi *Income Tax Assessment Act 1997- Section 6-1, 6-5, 6-10, and 6-15.*

Selain itu, untuk mendukung keterangannya, Presiden juga mengajukan 1 (satu) orang ahli atas nama Yustinus Prastowo yang keterangannya diterima Mahkamah pada tanggal 3 Juni 2025 dan didengarkan dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 5 Juni 2025, pada pokoknya sebagai berikut:

1. Keterangan Ahli Yustinus Prastowo

Pemungutan ‘Pajak’ diatur berdasarkan Undang-Undang. Ini sesuai dengan Pasal 23A UUD 1945 (perubahan ketiga) yang menyatakan “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dalam undang-undang”. Pasal 23A UUD 1945 mengambil apa adanya karakteristik “memaksa” dari pajak, dan menekankan ‘diatur dalam Undang-undang’ sebagai penegasan bahwa pemungutan pajak yang bersifat memaksa rawan jatuh dalam tindakan ketidakadilan dan kesewenang-wenangan, maka harus dirumuskan dengan Undang-undang melalui kontrol dan persetujuan perwakilan rakyat. Undang-undang inilah yang kemudian menjadi payung hukum yang mengatur tata laksana kebijakan, seperti subjek pajak (siapa saja yang dipungut pajak); objek pajak (apa saja yang dikenai pajak); saat terutang pajak/*tatbestand*; dan tarif pajak (berapa besaran pungutan). Sementara, tata administratif mengenai bagaimana cara pajak dipungut, cara penghitungan dan pelaporan diatur dalam perangkat hukum di bawah undang-undang.

Rumusan Objek Pajak Penghasilan (Pasal 4 ayat 1 UU PPh) dan Objek Pajak Pertambahan Nilai (Pasal 4 ayat 1 UU PPN)

Mengenai muatan materi yang menjadi fokus pembahasan dalam pengujian materi kali ini, yakni Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN, keduanya mengemban amanat UUD NRI 1945 untuk mengatur dan menentukan sasaran pengenaan pajak atau objek pajak. Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyatakan pajak “diatur dengan undang-undang” memberikan pengertian bahwa ketentuan pengenaan pajak ditetapkan dengan undang-undang. Menurut Rochmat Soemitro, 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 objek pajak dan apa syarat-syaratnya, bagaimana definisinya, apa yang bukan merupakan objek pajak dan sebagainya;
3. 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 undang-undang seperti tentang surat pemberitahuan, pemeriksaan, surat ketetapan pajak, surat keberatan, penagihan, pembukuan, penyelesaian keberatan dan sengketa dan sebagainya. Hal demikian dilakukan untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Oleh karenanya, unsur-unsur pokok dalam UU seperti penentuan subjek pajak, objek pajak, dasar pengenaan pajak, dan tarif pajak serta upaya hukum bagi wajib pajak hanya diatur dan diwujudkan dalam bentuk UU. Hal ini sejalan dengan apa yang dinamakan sebagai konsep *taxing power* dan prinsip legalitas perpajakan yang pada intinya berarti bahwa suatu pajak dapat dipungut oleh negara dalam hal jika dasar kewenangan dan ketentuan mengenai pajak tersebut telah diatur oleh UU.

Materi objek pajak penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh merumuskan bahwa yang menjadi objek pajak adalah 'setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun'. Rumusan Pasal 4 ayat (1) UU PPh ini diasalkan dari konsep penghasilan yang dirumuskan **Georg Schanz, Robert Haig, dan Henry Simons** atau dikenal dengan **Schanz, Haig, Simons (SHS) concept of income tax**. Konsep penghasilan sebagai akumulasi/tambahan kemampuan ekonomis yang diukur dengan konsumsi dan penambahan kekayaan ini dianggap sebagai model terbaik yang secara luas diadopsi oleh UU Perpajakan di banyak negara.

Adapun inti dari konsep penghasilan dalam klausul Pasal 4 ayat (1) UU PPh sebagaimana dikemukakan oleh George Schanz (1896) dalam *The Accretion Theory of Income* yang mendefinisikan bahwa penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya **‘tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa’**. Berdasarkan *The accretion Theory of Income* tersebut, maka seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak harus dikenakan pajak, tanpa memandang dari mana sumbernya, baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri, dan tidak membedakan jenis dan nama penghasilan (penghasilan aktif dari usaha atau pekerjaan, penghasilan pasif dari kapital maupun penghasilan lainnya), serta tidak membedakan peruntukan suatu penghasilan, apakah untuk konsumsi, ataupun ditabung.

Klausul Pasal 4 ayat (1) UU PPh secara deskriptif menyajikan daftar/contoh mengenai beberapa jenis penghasilan yang merupakan objek PPh, namun tidak terbatas pada daftar dimaksud. Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh menegaskan pengelompokkan sumber penghasilan sebagai objek pajak menjadi empat kategori, yaitu (1) penghasilan dari pekerjaan dari hubungan kerja dan pekerjaan bebas; (2) penghasilan dari usaha dan kegiatan; (3) penghasilan dari modal baik harta bergerak maupun tidak bergerak; dan (4) penghasilan lain-lain. Dua hal ini menegaskan pentingnya konsep penghasilan dalam arti luas untuk **mewujudkan keadilan horizontal, yaitu individu dengan tingkat penghasilan yang sama seharusnya menanggung beban pajak yang sama**.

Tujuan pasal 4 ayat (1) UU PPh mengatur secara luas konsep penghasilan adalah memberikan perlakuan yang sama (equal treatment) tanpa menimbulkan diskriminasi dalam pemungutan pajak. Namun, defisini yang luas dan terbuka ini bukan berarti undang-undang bertindak sewenang-wenang memajaki semua hal tanpa terkecuali. Adapun Pasal 4 ayat (3) telah mengatur jenis-jenis penghasilan yang tidak dipajaki atas pertimbangan tertentu, demi mengedepankan prinsip keadilan maupun aspek sosial (seperti: warisan, hibah, sumbangan, dividen, dsb). Perlu dipahami bahwa kehadiran Pasal 4 ayat (3) sebatas mengecualikan beberapa jenis penghasilan tertentu yang tidak dikenai pajak, namun sifatnya

tidak membatasi cakupan objek pajak penghasilan yang telah diatur Pasal 4 ayat (1).

Selain itu, **rumusan penghasilan yang disusun dalam arti luas juga dapat berperan strategis dalam mengantisipasi perkembangan bisnis/perekonomian dan sekaligus menutup celah penghindaran pajak** karena timbulnya *dispute* terkait nomenklatur/penamaan jenis penghasilan tertentu sebagai objek pajak. **Sebaliknya, pembatasan rumusan penghasilan yang hanya didasarkan pada ‘undang-undang perpajakan’, selain tautologis juga berpotensi menciptakan ketidakadilan horizontal.** Pembatasan jenis dan bentuk penghasilan dalam Undang-undang sama dengan menciptakan hukum yang bersifat ‘*close list*’ (tertutup) dan diskriminatif. Hal ini akan menciderai prinsip keadilan dalam berusaha (*equal playing field*) yang pada gilirannya akan menggerus tingkat kepatuhan pajak ‘jika dia tidak dipajaki, mengapa kami harus membayar pajak’. Kondisi ini tentu akan merugikan penerimaan negara, dan mempersulit upaya penggalan potensi.

Berbeda dengan konsep PPh sebagai pajak subjektif, PPN merupakan pajak objektif yang pengenaannya memperhatikan pada objek, baik berupa benda, keadaan, perbuatan, atau peristiwa yang mengakibatkan timbulnya kewajiban membayar pajak, tanpa memperhatikan kondisi subjek (keadaan atau kemampuan wajib pajak).

Menurut Untung Sukardi (2007) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak atas konsumsi dalam negeri, artinya hanya dikenakan atas barang atau jasa yang dikonsumsi di dalam Daerah Pabean Republik Indonesia. Apabila barang atau jasa itu akan dikonsumsi di luar negeri, maka tidak dikenakan PPN di Indonesia. Sebab, PPN mengadopsi prinsip tempat tujuan di mana barang/jasa tersebut dimanfaatkan/dikonsumsi (*destination principle*).

Sifat netralitas PPN tercermin dari karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi BKP /JKP di dalam negeri. Jadi, pengenaan PPN tidak melihat dari mana BKP atau JKP berasal, inilah yang disebut sebagai netralitas PPN. Dengan demikian, baik pengusaha dalam negeri maupun luar negeri mendapat perlakuan yang sama dalam pengenaan PPN. Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN mengatur PPN dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha, baik Pengusaha yang telah dikukuhkan

menjadi Pengusaha Kena Pajak maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak tapi belum dikukuhkan.

Indonesia menganut **konsep PPN yang dipungut dalam setiap mata rantai (*multistage levy*)**, namun **‘tidak bersifat kumulatif’ (*non-accumulative cascade*) sehingga tidak menimbulkan beban berganda**. Sebab, kita mengenal konsep pengkreditan PPN Keluaran dengan PPN Masukan dalam setiap mata rantai tersebut sehingga Pengusaha berhak mengurangi PPN yang telah dibayarkan atas pembelian barang. Inilah esensi pajak atas nilai tambah (*value added*). Artinya dalam **skema pemungutan PPN tarif normal, seluruh Pengusaha PKP murni membayarkan PPN hanya atas nilai tambah/margin yang diambil**. PM atau PPN Masukan sama dengan PPN atas Pembelian Barang/Jasa, sedangkan PK atau PPN Keluaran sama dengan PPN atas Penjualan Barang/Jasa.

Tujuan dan Fungsi Pengaturan HET dalam Peraturan Daerah

Hadirnya Peraturan Daerah mengemban amanat Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 tentang Penyediaan dan Pendistribusian *Liquefied Petroleum Gas* (“Permen ESDM 28/2021”). Pasal 24A (1) Permen ESDM 28/2021 mendelegasikan Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota untuk menetapkan Harga Eceran Tertinggi (HET) 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.

Mengenai Harga Eceran Tertinggi (HET) atau yang dikenal sebagai ceiling price, merupakan bagian dari kebijakan harga pemerintah. **Berbeda dari tujuan UU PPh dan UU PPN sebagai instrumen fiskal untuk redistribusi, tujuan dari HET adalah fungsi stabilisasi dan alokasi melalui pengendalian harga apabila harga pasar dianggap terlalu tinggi di luar batas daya beli masyarakat.**

Untuk memastikan ketersediaan barang dalam jumlah memadai dan kelancaran distribusi yang dapat mempengaruhi harga pasar, pemerintah

mengatur tentang pengendalian barang kebutuhan pokok dan/atau barang penting (strategis) dalam Pasal 25 UU No. 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan. Ketentuan tersebut menjadi landasan kebijakan harga pemerintah dalam menentukan HET yang berbeda di masing-masing wilayah. Pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk mengatur pengendalian harga di wilayahnya melalui Perda, akan tetapi dengan catatan bahwa ketentuan HET tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau ketentuan HET tersebut belum diatur oleh pemerintah pusat.

Dapat diartikan bahwa **tujuan Perda membatasi harga eceran tertinggi adalah untuk mengatur dan mengontrol harga jual agen agar tidak terjadi lonjakan harga atau ketimpangan harga LPG 3kg antarwilayah** sehingga margin penjualan LPG 3kg ditetapkan secara wajar oleh Agen/Penyalur, dan pada gilirannya harga jual LPG 3kg dapat terjangkau di masyarakat. Serupa dengan kasus minyak goreng 2022 lalu, Pemerintah melalui Peraturan Menteri Perdagangan Nomor 6 Tahun 2022 menetapkan harga eceran tertinggi (HET) minyak goreng sawit sebesar Rp11.500/liter untuk minyak goreng curah, Rp13.500 per liter untuk minyak goreng kemasan sederhana, dan Rp14.000/liter untuk minyak goreng kemasan premium. Regulasi ini diterbitkan untuk menjaga stabilitas dan mengendalikan harga minyak goreng di tengah lonjakan harga CPO internasional.

Dengan demikian, **Perda yang mengatur HET tidak diterbitkan dalam rangka menyertai atau memperluas dasar pengenaan objek pajak penghasilan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, melainkan menjadi perangkat aturan daerah yang terpisah. Keduanya berjalan beriringan dengan makna dan tujuan yang berbeda, meskipun dapat bersifat komplementer. Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh yang mengatur tambahan kemampuan ekonomis sebagai objek pajak mencakup keuntungan yang diterima Agen/Penyalur atas penjualan LPG 3kg dari margin penjualan.**

Analogi serupa dapat kita lihat pada Perda yang mengatur UMR, di mana perhitungan tarif PPh Pasal 21 atau lapisan tarif PPh Pasal 17 Wajib Pajak Orang Pribadi tidak pernah memperhitungkan ketentuan UMR yang berbeda-beda di tiap wilayah. UMR mungkin menjadi salah satu faktor atau poin pertimbangan bagi Pemerintah Pusat dalam merumuskan besaran Penghasilan Tidak Kena

Pajak/PTKP, yaitu konsep batas atas penghasilan yang pajaknya masih ditanggung oleh pemerintah. Namun, UMR tidak dipakai sebagai dasar untuk menghitung Pajak Penghasilan Orang Pribadi.

Begitu pula dengan ketentuan Harga Batubara Acuan yang diterbitkan dalam Kepmen ESDM. Penetapan HBA sebatas menjadi acuan harga bagi pemegang izin usaha pertambangan (IUP) dan izin usaha pertambangan khusus (IUPK) tahap operasi produksi dalam melakukan penjualan batu bara, termasuk untuk ekspor. Namun dalam penghitungan pajak, HBA tidak digunakan untuk menghitung penghasilan usaha sektor Batubara. Melalui Peraturan Pemerintah Nomor 15 Tahun 2022 tentang Perlakuan Perpajakan Dan/Atau Penerimaan Negara Bukan Pajak di Bidang Usaha Pertambangan Batubara, Pemerintah Pusat mengatur dalam Pasal 4 ayat (3) bahwa untuk menghitung penghasilan dari usaha harus menggunakan harga yang lebih tinggi antara: a) harga yang lebih rendah antara harga patokan Batubara atau indeks harga Batubara pada saat transaksi; dan b) harga sesungguhnya atau seharusnya yang diterima atau diperoleh penjual.

Prinsip Keadilan dalam Undang-undang Pajak Penghasilan

Undang-undang sebagai instrumen utama kebijakan perpajakan disusun dengan memperhatikan prinsip keadilan (*equity*), kepastian hukum (*legal certainty*), prinsip kenyamanan (*convenience of payment*), dan efisiensi. Ini merujuk pada Canons of Taxation termasyhur yang dicetuskan oleh filsuf Skotlandia Adam Smith.

Pertama, prinsip keadilan menuntut agar sistem perpajakan didesain sedemikian rupa agar adil bagi setiap warga negara. Di sini, Smith menempatkan konsep kemampuan membayar (*ability to pay*) sebagai representasi bagi apa yang kita bisa sebut sebagai adil. Kedua, prinsip kepastian hukum mensyaratkan agar sistem perpajakan dikelola berdasarkan ketetapan yang pasti dan bisa diakses publik, dan bukan dijalankan secara arbitrer atau sewenang-wenang seturut apa yang sedang diinginkan penguasa di satu waktu atau waktu yang lain. Ketiga, tata cara sistem perpajakan dijalankan mesti dirancang sedemikian rupa agar memudahkan wajib pajak untuk mematuhi. Inilah yang dimaksudkan dengan prinsip kenyamanan (*convenience*). Keempat, prinsip efisiensi menuntut agar dalam merancang sistem perpajakan, biaya dalam

menjalankan sistem perpajakan itu, baik di sisi wajib pajak dalam mematuhiinya maupun di sisi otoritas perpajakan untuk mengawasi dan mengadministrasikannya, dapat ditekan sekecil mungkin.

Seperti telah disebutkan, kemampuan membayar (*ability to pay*) merupakan konsep yang diadopsi Adam Smith untuk menilai apakah suatu sistem perpajakan telah berkeadilan. Prinsip kemampuan membayar (*ability-to-pay*) itu sendiri, yang juga dianut dalam konsep Pajak Penghasilan di Indonesia, telah menjadi standar keadilan perpajakan di awal abad modern sejak dekade 1960-an. Dalam mengelaborasi konsep kemampuan membayar, Smith berargumen bahwa kontribusi yang disumbangkan individu-individu pada pemasukan negara mesti proporsional terhadap kemampuan ekonomis masing-masing individu tersebut. Dalam hal ini, penghasilan yang dinikmati individu di bawah perlindungan negara diperlakukan sebagai proksi atau tolak ukur terbaik yang tersedia untuk menaksir kemampuan masing-masing individu itu.

Prinsip kemampuan membayar merepresentasikan ide keadilan perpajakan dalam dua pengertian. Di satu sisi, **prinsip kemampuan membayar merepresentasikan keadilan vertikal, yaitu seorang individu yang memiliki kemampuan ekonomis yang lebih besar dibandingkan individu lain seharusnya dibebani pajak yang lebih besar pula.** Sebaliknya, individu dengan kemampuan ekonomis lebih rendah dibebani pajak yang lebih kecil. Di sisi lain, **prinsip kemampuan membayar juga mencerminkan keadilan horizontal, yakni di antara individu-individu yang memperoleh penghasilan yang sama, seharusnya dibebani pajak dalam jumlah yang sama.**

UU PPh telah mengatur sedemikian rupa dalam pasal-pasalanya, agar pajak atas penghasilan yang diperhitungkan dapat mencerminkan ‘kemampuan membayar wajib pajak’ yang sesungguhnya, yaitu dengan cara memperbolehkan biaya-biaya untuk dikurangkan, seperti diatur dalam Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 7 UU PPh. **Ini dikenal dengan prinsip ‘taxable-deductible’, bahwa terhadap penghasilan yang dikenai pajak, maka biaya-biaya yang timbul untuk mendapatkan penghasilan itu dapat dikurangkan.** Terdapat biaya-biaya yang harus ada agar wajib pajak dapat memperoleh penghasilan. Untuk wajib pajak badan, biaya-biaya tersebut adalah biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan (biaya 3M). Bagi individu, konsep

Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) mencerminkan kebutuhan hidup minimum individu agar dapat menghasilkan income. Dengan kata lain, secara umum Pasal 4 ayat (1) UU PPh mesti dibaca satu kesatuan dengan Pasal 6 ayat (1) UU PPh dan Pasal 7 UU PPh.

Dalam konteks penjualan LPG 3kg, Agen/Penyalur memperoleh selisih keuntungan (*margin*) sehingga atas selisih tersebut merupakan objek penghasilan yang dikenai Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 (1) UU PPh. Namun, PPh tidak serta merta dikenakan terhadap keuntungan kotor, melainkan Agen/Penyalur dapat memperhitungkan biaya 3M sehingga **tarif Pasal 17 UU PPh hanya akan dikenakan terhadap keuntungan bersih setelah dikurangi biaya transportasi yang di-klaim dengan mengacu pada Pasal 6 ayat (1) UU PPh**. Agen/Penyalur yang berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak menjalankan kewajiban PPh dengan tarif normal dan berhak mengurangi biaya 3M. Dengan demikian UU PPh telah menjamin keadilan karena Pajak Penghasilan yang dikenakan terhadap Agen/Penyalur hanya atas penghasilan bersih (Penghasilan Kena Pajak) yang telah diperhitungkan dengan biaya-biaya yang dikeluarkan.

Komponen biaya ini juga disebutkan dengan jelas dalam Pasal 24A ayat (2) Permen ESDM 28/2021 bahwa HET/Harga Eceran Tertinggi LPG Tertentu terdiri atas harga jual eceran LPG Tertentu, tambahan ongkos angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah sub Penyalur LPG Tertentu, dan margin sub Penyalur LPG Tertentu, termasuk pajak-pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Permen ESDM *a quo* pada intinya memperbolehkan Agen/Penyalur untuk menetapkan sendiri selisih atau *margin* keuntungan untuk mengganti komponen-komponen biaya (seperti ongkos/biaya transportasi, margin dari sub-penyalar, hingga beban pajak yang ditanggung) sepanjang tidak melebihi HET.

Pada intinya, selisih keuntungan boleh di *nett-off* dengan besaran yang merepresentasikan komponen biaya transportasi. Mengacu pada ketentuan Pasal 6 ayat (1) UU PPh, beban transportasi, ongkos jalan, dan biaya lainnya boleh dikurangkan saat menghitung PPh Badan.

Prinsip Keadilan dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai

Sementara itu dalam konteks PPN, Agen/Penyalur LPG telah diberikan kemudahan dan fasilitas atas kewajiban pemungutan PPN. Sebagai barang strategis nasional, LPG 3kg berperan sebagai bahan bakar untuk memenuhi kebutuhan primer rumah tangga, khususnya masyarakat menengah ke bawah. Berdasarkan Pasal 2 ayat (6) Peraturan Presiden Nomor 71 Tahun 2015 tentang Penetapan dan Penyimpanan Barang Kebutuhan Pokok dan Barang Penting, LPG tabung ukuran 3 kg merupakan barang penting, yaitu barang strategis yang berperan dalam menentukan kelancaran pembangunan nasional. Fungsi dan manfaatnya yang vital membuat pemerintah mengemban amanah besar untuk memastikan distribusinya merata dan tepat sasaran.

Penyerahan LPG subsidi termasuk ke dalam salah satu jenis penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) yang menggunakan Besaran Tertentu. Hal ini diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 62/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Penyerahan *Liquified Petroleum Gas* (LPG) Tertentu. Pasal 4 PMK 62/2022 menyebutkan bahwa PPN terutang atas penyerahan LPG tertentu yang bagian harga tidak disubsidi pada titik serah agen atau pangkalan, dipungut dan disetor dengan besaran tertentu, Adapun terhadap penyerahan LPG tertentu yang bagian harganya disubsidi, ditanggung oleh pemerintah.

Kebijakan PPN besaran tertentu atas penyerahan tabung LPG Tertentu didasarkan pada statusnya yang diberikan subsidi oleh pemerintah, sehingga layak pula diberikan fasilitas berupa kemudahan PPN dalam setiap transaksi penyerahannya. **Ketentuan ini ditunjukkan sebagai bentuk dukungan terhadap kelancaran aktivitas masyarakat dengan mengedepankan prinsip keadilan. Sebab, kebijakan ini membuat nilai PPN terutang menjadi lebih rendah. Terlebih lagi yang dikenakan PPN hanyalah atas bagian harga jual yang tidak disubsidi oleh pemerintah.**

Meski menggunakan besaran tertentu, dasar pengenaan PPN tetap menggunakan harga jual barang/penjualan akhir LPG 3kg yang diterima Agen/Penyalur, yakni total harga jual agen yang di dalamnya terdiri dari komponen HJE, biaya transportasi, selisih keuntungan, dan ongkos lain. Sebab, prinsip pemungutan PPN didasarkan pada eksistensi keadaan, peristiwa atau perbuatan yang merupakan objek PPN, yaitu peristiwa penjualan/penyerahan

LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean oleh Agen/Penyualur kepada Pangkalan/Konsumen dengan nilai penjualan sebesar harga jual agen tersebut.

Akan tetapi, terhadap komponen harga LPG 3kg yang disubsidi tidak lagi diperhitungkan karena PPN-nya dibayarkan oleh Pemerintah. Maka, Agen/Penyualur cukup memperhitungkan bagian harga yang tidak disubsidi (selisih keuntungan, biaya transportasi, ongkos jalan, dan sebagainya) sebagai dasar pengenaan pajak yang dipungut dan disetor PPN berdasarkan besaran tertentu. Sebagai ilustrasi, apabila seorang pengusaha (Agen/Penyualur) mengambil margin Rp. 2.000 atas penjualannya, maka PPN yang sebenarnya dibayarkan hanya sebesar Rp. 22 ($1,1/101,1 \times 2000$). Karena tarif PPN sudah sangat rendah, maka Pengusaha yang terutang PPN besaran tertentu tidak lagi diperbolehkan memperhitungkan pengkreditan PM. Kebijakan ini ditujukan agar masyarakat yang berstatus sebagai konsumen akhir tidak dibebani dengan harga yang tinggi untuk kegiatan konsumsinya.

Memahami kedudukan hukum UU PPh dan UU PPN sebagai amanat Pasal 23A UUD 1945, dan Peraturan Daerah

Bahwa Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN) menjadi kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang mengatur seluruh aspek dan komponen atas masing-masing jenis pajak PPh dan PPN. Kedua UU tersebut disusun sebagai penjabaran dari Pasal 23A UUD 1945, bertujuan untuk mencapai tujuan negara dalam menghimpun penerimaan pajak dengan dengan cara-cara yang adil dan berintegritas.

Sebelum menjelaskan hubungan antara Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dengan Peraturan Daerah, kita tentu telah mengenal akan adanya teori Stufenbau (*stufenbau theory*) atau teori sistem hukum berjenjang yang dikenalkan oleh Hans Kelsen (dalam karyanya "*Pure Theory of Law*"). Menurut *stufenbau theory*, norma hukum yang lebih tinggi harus menjadi dasar pembentukan norma hukum di bawahnya, di mana norma hukum tersebut berjenjang dan berlapis membentuk suatu hierarki (tata susunan). Teori tersebut dikembangkan oleh Hans Nawiasky yang kemudian mengatakan bahwa selain norma berlapis dan berjenjang, norma hukum juga berkelompok. Berdasarkan

pemikiran inilah yang kemudian diaplikasikan oleh A. Hamid S. Attamimi ke dalam studi kasus hierarki tata hukum di Indonesia, sebagai berikut:

1. *Staatsfundamentalnorm* (Pancasila dalam UUD NRI 1945)
2. *Staatsgrundgesetz* (Batang Tubuh UUD NRI 1945, TAP MPR, dan konvensi ketatanegaraan)
3. *Formell gesetz* (Undang-Undang)
4. *Verordnung en Autonome Satzung* (hierarki peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang)

Pada prinsipnya dalam konteks pengaturan pajak, UU PPh dan UU PPN bersumber dari norma dasar tertinggi yaitu dari UUD NRI 1945, tepatnya pada Pasal 23A yang menyatakan bahwa:

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

Menurut hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia, yakni berdasarkan Pasal 7 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (UU 12/2011) sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas UU 12/2011, diatur sebagai berikut:

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

Dalam kedudukannya, Undang-Undang (UU) sudah barang tentu lebih tinggi daripada Peraturan Daerah (Perda). Selain itu, dikenal juga asas *lex superior derogate legi inferiori* yang secara sederhana diartikan bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi mengesampingkan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah. Sebagaimana diketahui dalam ilmu hukum, asas ini hanya berlaku terhadap dua peraturan yang secara hierarki tidak sederajat dan saling bertentangan.

Hal ini berarti apabila materi muatan hukum dalam Perda bertentangan dengan materi muatan hukum dalam UU, maka keberlakuan Perda tidak memiliki kekuatan hukum mengikat. Perda dalam kasus ini mungkin tidak memuat materi yang bertentangan, akan tetapi pengaturan dalam **Perda tidak dapat dijadikan dasar atau tidak memiliki kekuatan hukum yang cukup untuk meniadakan atau mengurangi kewajiban pajak yang telah diatur dengan tegas dalam UU PPh dan UU PPN.**

Akhir kata, seiring dengan meningkatnya peran negara dalam tata kelola ekonomi dan politik, pajak hadir menjadi andalan negara untuk menjalankan tugas pembangunan. Mengingat pentingnya pajak bagi keberlangsungan negara dan pemerintahan, merancang kebijakan yang sempurna dan menyenangkan semua pihak menjadi suatu keniscayaan. Keberhasilan pembangunan ditentukan dari kinerja penerimaan pajak negara tersebut. Oleh karena itu, membangun sistem perpajakan yang baik menjadi prasyarat dalam keberhasilan mencapai target pembangunan, termasuk memajukan kesejahteraan rakyat (*welfare state*).

[2.6] Menimbang bahwa para Pemohon menyerahkan kesimpulan yang diterima Mahkamah pada tanggal 16 Juni 2025 pada pokoknya sebagai berikut.

Berdasarkan permohonan, keterangan Termohon, dan keterangan Ahli Yustinus Prastowo dengan ini disampaikan kesimpulan permohonan Nomor: 188/PUU-XXII/2024, yaitu:

1. Bahwa sesuai Pasal 1 angka 9 Permen ESDM NO 26 thn 2009 dinyatakan :
*LPG tertentu adalah LPG yang diisikan ke dalam tabung dengan berat isi 3 (tiga) kilogram merupakan bahan bakar yang mempunyai kekhususan karena kondisi tertentu seperti **pengguna/ penggunaannya, kemasannya, volume dan atau harga nya yang disubsidi.***
2. Bahwa Untuk Harga Jual Eceran ditetapkan melalui Pasal 1 ayat (1) Peraturan Menteri ESDM No. 28 Tahun 2008 yaitu:
Harga jual eceran lpg tabung 3 kg untuk rumah tangga dan usaha mikro pada titik serah agen termasuk Pajak Pertambahan Nilai dan margin agen ditetapkan Rp 12.750. harga ini disebut sebagai Harga jual eceran.
3. Dalam rangka untuk menjaga ketersediaan LPG 3 kg di tingkat pangkalan dan masyarakat terjaga kebutuhannya akan LPG 3 kg, maka perlu dilakukan

distribusi kepangkalan dan mengingat adanya biaya distribusi untuk itulah diatur melalui SK Gubernur, Bupati atau Walikota besaran nya untuk menjaga jangan sampai harga menjadi tinggi dikonsumsi dengan nama Harga eceran Tertinggi (HET).

4. Mengingat wilayah distribusi setiap kota /kabupatemen secara geografis dan tingkat kesulitan, maka HET ini berbeda-beda setiap wilayah, dan biaya distribusi pun memperhatikan wilayah secara kondisi geografis dengan demikian biaya ini bukan penghasilan tambahan tapi untuk biaya resiko yang timbul dalam rangka menjaga ketersediaan LPG 3kg di masyarakat sebagai kebutuhan vital, dengan demikian sehingga tidak layak biaya ini dikenakan PPh.
5. Bahwa pada prinsipnya Pajak dikenakan atas keuntungan yaitu Pendapatan dikurangi Biaya-biaya.
6. Bahwa Ahli Yustinus Prastowo **tidak** menjawab 2 (dua) Pertanyaan penting yang diajukan Kuasa Hukum Pemohon tentang:

Bahwa di saat penebusan LPG di Pertamina sudah dikenakan PPH Final, berarti Laba Bersih ditentukan dengan PENJUALAN DIKURANGI PERKIRAAN BIAYA PENYALURAN karena LPG ini belum tersalurkan ke Masyarakat. Faktanya, keadaan masing-masing daerah berbeda-beda jalur distribusinya, berakibat berbeda-beda juga besaran biaya yang ditanggung Agen atau Pangkalan untuk menyalurkan LPG tersebut. Biaya pada kenyataannya jauh lebih besar daripada Perkiraan Biaya yang diperhitungkan dalam PPH Final.

Pertanyaannya:

- 1) Bagaimana Agen atau Pangkalan bisa mampu menutupi kekurangan biaya-biaya distribusi yang ternyata jumlahnya lebih besar dari perkiraan biaya yang telah diperhitungkan dalam Laba Bersih yang sudah dipajaki PPH Final tersebut? Apakah HET itu tidak dimaksudkan untuk menutupi kekurangan biaya-biaya tersebut? **Apakah Selisih Lebih Biaya antara Biaya Kenyataan dengan Perkiraan Biaya tersebut merupakan Tambahan Penghasilan atautkah Tambahan Biaya? Apakah Selisih Lebih Biaya antara Biaya Kenyataan dengan Perkiraan Biaya yang harus ditanggung Konsumen dalam bentuk HET tersebut menjadi**

Dasar Pengenaan Pajak PPN yang ditanggung lagi oleh Konsumen Akhir?

- 2) Apakah Ahli dapat menjelaskan komponen-komponen HET yang menjadi obyek pajak dan dimana letak perbedaannya dengan komponen pembentuk HJE yang menjadi dasar penetapan PPH Final?
7. Apabila selisih HET-HJE adalah Penghasilan berakibat Pemajakan atas selisih HET-HJE LPG 3kg membuktikan Pajak dikenakan 2 (dua) kali terhadap 2 (dua) macam Keuntungan (Penjualan–Biaya) yang diperoleh Agen, yaitu:

PERTAMA: Pengenaan PPh Final terhadap Keuntungan atas Penjualan yang harga jualnya ditentukan oleh Pemerintah yang sudah dikenakan PPH Final. Dalam hal ini, biaya yang telah diperhitungkan dalam Tarif PPH Final (tarif efektif) adalah BIAYA YANG DIPERKIRAKAN, bukan BIAYA YANG AKTUAL. Dengan demikian, PPH Final dikenakan terhadap Keuntungan Yang Diperkirakan, bukan Keuntungan yang actual; **dan**

KEDUA: Pengenaan PPh tarif umum Pasal 17 UU PPH terhadap Keuntungan atas selisih HET-HJE yaitu Penggantian Biaya. Dalam hal ini, PPh dikenakan terhadap Total Penggantian Biaya yang dianggap Penghasilan dan tentu tidak diakui adanya biaya. Dengan demikian, Gubernur/Bupati/Walikota melalui Keputusannya memerintahkan warga miskinnya memberikan Tambahan Keuntungan bagi Agen setelah keuntungan yang ditentukan oleh Pemerintah dalam harga jual LPG 3 kg di saat penebusan.

Apabila selisih HET-HJE itu dianggap PENGHASILAN, maka frasa yang diuji materi pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPH tidak bertentangan dengan UUD 1945 sehingga Petitum Pemohon haruslah **ditolak**.

Namun, persoalan muncul, yaitu adalah sangat tidak wajar Warga Miskin **menambahi lagi** Keuntungan Agen melalui selisih HET-HJE yang hanya ditentukan oleh Keputusan Gubernur/Bupati/Walikota BUKAN berdasarkan perundang-undangan perpajakan, oleh karenanya Pasal 4 ayat (1) UU PPH bertentangan dengan UUD 1945 sehingga **Petitum haruslah dikabulkan** agar Gubernur/Bupati/Walikota dalam menerbitkan Keputusan yang memerintahkan Warga Miskinnya hanyalah mengganti biaya distribusi dan tidak menambahi lagi Keuntungan bagi Agen.

8. Apabila selisih HET-HJE merupakan Penggantian Biaya berakibat selisih HET-HJE LPG 3 kg tidak termasuk sebagai Penghasilan, sehingga tidak ada keuntungan dan tidak ada pemajakan atas Penggantian Biaya yang merupakan selisih HET-HJE tersebut. Selisih HET-HJE berfungsi untuk menutupi selisih lebih antara BIAAYA SEBENARNYA dengan BIAAYA YANG DIPERKIRAKANAN yang sebelumnya telah diperhitungkan di dalam penentuan tarif PPH final yang dipungut oleh Pertamina di saat penebusan LPG 3 kg. Dengan demikian, Gubernur/Bupati/Walikota tidak mengizinkan warga miskinnya memberikan tambahan keuntungan bagi Agen, tetapi melalui selisih HET-HJE bertujuan menutupi kekurangan biaya yang ditanggung Agen yang jumlahnya berbeda-beda di tiap-tiap wilayah kerja distribusi untuk menjamin sampainya LPG 3 kg di tangan konsumen.

Apabila selisih HET-HJE itu Penggantian Biaya, maka wajar Warga Miskin menambahi dan menutupi **kekurangan biaya distribusi dan tidak dipajaki yang hanya berdasarkan Keputusan Gubernur/Bupati/Walikota bukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan**, oleh karenanya Pasal 4 ayat (1) UU PPh tidak bertentangan dengan UUD 1945 sehingga **Petitum haruslah ditolak karena HET tersebut tidak termasuk sebagai Penghasilan.**

9. Apabila selisih HET-HJE adalah Penghasilan berarti penyerahan LPG 3 kg terhutang PPN. Dengan demikian, Gubernur/Bupati/Walikota melalui selisih HET-HJE mengizinkan Agen memungut tambahan PPN kepada Warga Miskinnya. Dengan demikian, Gubernur/Bupati/Walikota membuat kebijakan yang makin bertambah memberatkan warga miskinnya. Dengan demikian, **Petitum harus ditolak** agar Warga Miskin terbeban lagi membayar PPNnya.
10. Apabila selisih HET-HJE adalah Penggantian Biaya berarti penyerahan LPG 3 kg sebesar selisih HET-HJE tidak terhutang PPN. Dengan demikian, Gubernur/Bupati/Walikota tidak mengizinkan warga miskinnya dikenakan lagi PPN atas selisih HET-HJE LPG. Dengan demikian, Penggantian Biaya tidak dikenakan Pertambahan Nilai sehingga Petitum harus **ditolak**. Apabila memang tidak dikenakan PPN atas selisih HET-HJE, maka yang terjadi adalah penerapan hukum yang keliru, bukan kesalahan UU sehingga Petitum harus ditolak karena selisih HET-HJE sudah tidak terhutang PPN.

11. Apabila dikenakan PPh atas selisih HET-HJE, maka sudah terjadi 2 (dua) kali pemajakan yang berbeda pada penyaluran LPG 3kg yang sama.
12. Berdasarkan uraian-uraian di atas, agar Termohon yang memiliki kekuasaan yang besar tidak salah menginterpretasikan Putusan apakah mengabulkan atau menolak uji materi *a quo*, serta agar memberikan kepastian hukum tentang kedudukan hukum selisih HET-HJE dalam hubungannya dengan perundang-undangan perpajakan, mohon Majelis Hakim Yang Mulia memuat pertimbangan-pertimbangan hukum dan atau dimuat di dalam amar putusannya narasi sebagai berikut: **Menyatakan selisih HET-HJE tidak terhutang PPh dan tidak terhutang PPN.**

[2.7] Menimbang bahwa Presiden menyerahkan kesimpulan yang diterima Mahkamah pada tanggal 17 Juni 2025 pada pokoknya sebagai berikut.

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI DAN KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PEMOHON

A. Kewenangan Mahkamah Konstitusi

Sebagaimana telah kami sampaikan pada Keterangan Pemerintah dalam persidangan perkara *a quo* sebelumnya, Pemerintah tetap berpandangan:

1. Bahwa kedua norma objek uji materiil *a quo* merupakan produk kebijakan instrumental antara Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat yang diambil untuk mencapai tujuan negara, yang mana pengujian terhadap kebijakan instrumental yang telah diambil oleh pembuat Undang-Undang tersebut bukanlah kewenangan Mahkamah Konstitusi.

Bahwa kebijakan instrumental memiliki keterkaitan erat dengan kebijakan hukum terbuka (*open legal policy*) dimana keduanya berkaitan dengan penafsiran dan penerapan dari suatu undang-undang. Kebijakan instrumental merupakan kebijakan yang dirancang untuk mencapai tujuan tertentu, sedangkan *open legal policy* adalah prinsip yang memberikan ruang bagi pembentuk undang-undang untuk menentukan bagaimana norma hukum diterapkan. Dalam konteks ini, kebijakan instrumental dapat digunakan untuk mencapai tujuan yang ingin dicapai melalui norma hukum yang memiliki sifat *open legal policy*.

Bahwa Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat berdasarkan kewenangannya menentukan pengaturan norma “objek pajak” dalam UU tentang Pajak Penghasilan dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Hal tersebut merupakan salah satu bentuk *open legal policy* dari Pasal 23A UUD 1945 untuk mencapai tujuan negara dalam menghimpun penerimaan guna membiayai pembangunan nasional dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

2. Bahwa Pemerintah tetap berpandangan adanya pengaturan objek pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang memuat kewajiban serta batasan yang dimuat dalam suatu norma undang-undang merupakan pilihan kebijakan pembuat undang-undang. Oleh karena itu keliru, tidak beralasan dan tidak berdasar hukum pengajuan uji materiil yang dilakukan PARA PEMOHON kepada Mahkamah Konstitusi.
3. Bahwa Pemerintah tetap berpendapat PARA PEMOHON tidak mempertentangkan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, namun justru mempertentangkan dengan peraturan atau keputusan beberapa Pemerintah Daerah yang mengatur mengenai Harga Eceran Tertinggi (HET) LPG 3 kg. Dengan demikian, dapat disimpulkan PARA PEMOHON telah membenturkan muatan di dalam undang-undang dengan peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang.
4. Dengan demikian, Pemerintah tetap berpendapat meskipun PARA PEMOHON mendalilkan permohonannya sebagai permohonan uji materi, namun sesungguhnya hal-hal yang dimohonkan adalah kasus konkret terkait masalah pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan PARA PEMOHON.
5. Selaras dengan Pasal 25 dan/atau Pasal 23 ayat (2) UU KUP, Pasal 31 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU

Pengadilan Pajak) sesungguhnya sudah mengatur dan memberikan ruang upaya hukum terhadap adanya suatu sengketa atas Ketetapan Pajak hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Pajak. Dengan demikian, alangkah lebih tepat jika PARA PEMOHON menggunakan hak atas upaya hukum yang disediakan di dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan untuk menyelesaikan perkara konkret yang dialami PARA PEMOHON.

Bahwa berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, maka pengujian Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 Ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang diajukan PARA PEMOHON di Mahkamah Konstitusi adalah keliru dan tidak dibenarkan menurut hukum, sehingga menjadi tepat jika Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Konstitusi secara bijaksana menyatakan permohonan PARA PEMOHON tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijke verklaard*).

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

Terkait dengan *legal standing* PARA PEMOHON, sebagaimana telah kami sampaikan pada Keterangan Pemerintah dalam persidangan sebelumnya, Pemerintah berkesimpulan bahwa:

1. Jika dilihat kerugian secara konstitusional baik yang bersifat spesifik (khusus) maupun hubungan sebab akibat (*causal verband*), maka dalil kerugian PARA PEMOHON bukan merupakan kerugian konstitusional baik dalam hal mengurangi atau dapat menghilangkan hak-hak konstitusional sebagaimana hak konstitusional yang diatur dalam ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
2. Jika ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah dikaitkan dengan kepastian hukum, secara yuridis Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah justru dapat dinyatakan merupakan ketentuan yang memberikan kepastian hukum yang mengatur mengenai objek pajak.
3. Menurut penalaran yang wajar dalil kerugian PARA PEMOHON sebagaimana didalilkan PARA PEMOHON di dalam permohonannya bukan

merupakan dalil hukum yang dapat digunakan sebagai kerugian konstitusional, namun merupakan pendapat, pandangan atau asumsi sebagai akibat dari pemahaman yang keliru atas ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

4. Berdasarkan uraian di atas, Pemerintah berpendapat bahwa tidak ada hak konstitusional PARA PEMOHON sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang dirugikan dengan diberlakukannya Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Bahkan dari sudut pandang yang positif, justru ketentuan *a quo* merupakan salah satu sarana guna menjamin kepastian hukum (*legal certainty*) dalam pemungutan pajak di Indonesia serta wujud penerapan hak-hak yang dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
5. Selanjutnya Pemerintah juga berpendapat, bahwa berlakunya Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak menimbulkan kerugian yang bersifat potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan akan terjadi, dengan penjelasan sebagai berikut:
 - a. Bahwa PARA PEMOHON tidak dapat menguraikan secara jelas dan rinci mengenai potensi kerugian atas hak konstitusional yang berdasarkan penalaran wajar dapat dipastikan terjadi. Di dalam permohonannya, PARA PEMOHON hanya menyatakan bahwa potensi kerugian atas hak konstitusional tersebut diwujudkan atau diukur dengan adanya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 yang menurut pemahaman PARA PEMOHON bahwa Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengakomodir biaya transportasi yang diterima

atau diperoleh Agen/Penyalur yang ditentukan oleh Keputusan Gubernur diperhitungkan sebagai objek Pajak Penghasilan dan objek Pajak Pertambahan Nilai.

- b. Bahwa PARA PEMOHON juga beranggapan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah menimbulkan ketidakpastian hukum karena berpatokan pada setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak selaku Agen/Penyalur dan nilai penggantian atau biaya transportasi tanpa memperhatikan sumber penghasilan dan Nilai Penggantian tersebut apakah berdasarkan perundang-undangan perpajakan ataukah berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan. Faktanya, ketidakpastian hukum yang didalilkan oleh PARA PEMOHON merupakan akibat dari pemahaman yang keliru atas ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

UU tentang Pajak Penghasilan mengatur pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan yang merupakan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dengan nama dan dalam bentuk apapun dan UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengatur pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dengan dasar pengenaan pajak berupa harga jual yang merupakan nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP berupa LPG 3 kg. Dengan demikian, pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai telah sesuai dengan Undang-Undang dan justru menjamin kepastian hukum.

- c. Bahwa *Liquefied Petroleum Gas* (LPG) Tertentu merupakan program Pemerintah untuk mengkonversi penggunaan bahan bakar dari minyak tanah ke gas, dan menjadi salah satu barang kebutuhan strategis masyarakat, serta atas penyalurannya diberikan subsidi karena

diperuntukan untuk masyarakat ekonomi menengah kebawah. LPG Tertentu tersebut merupakan bahan bakar yang mempunyai kekhususan karena kondisi tertentu seperti penggunaanya/penggunaannya, kemasannya, *volume*, dan/atau harganya masih diberikan subsidi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang energi dan sumber daya mineral.

- d. Sebagai barang strategis nasional, tidak dapat dipungkiri bahwa kegiatan distribusi LPG Tertentu harus diatur oleh Pemerintah selaku pengawas dengan menunjuk badan usaha yaitu PT Pertamina untuk mendistribusikan LPG Tertentu. Adapun jalur distribusi LPG Tertentu tersebut dilakukan melalui Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur.
- e. Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) melalui Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2008 tentang Harga Jual Eceran LPG Tabung 3 Kilogram untuk Keperluan Rumah Tangga dan Usaha Mikro telah menetapkan Harga Jual Eceran (HJE) sebesar Rp12.750,- yang di dalamnya sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang telah dipungut oleh PT Pertamina dan margin Agen/Penyalur.
- f. Lebih lanjut, Kementerian ESDM melalui Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 menentukan bahwa Pemerintah Daerah dapat menetapkan Harga Eceran Tertinggi (HET). HET tersebut ditetapkan oleh Pemerintah Daerah dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, dan selisih antara biaya produksi dan harga jual di pasar (margin) yang wajar serta sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG tertentu. Dengan adanya HET tersebut, menyebabkan adanya batasan harga jual atas penjualan Gas LPG tertentu, dimana harga jual tersebut tidak boleh lebih tinggi dari HET yang telah ditetapkan oleh Pemerintah Daerah.

Ahli Perpajakan Dr. Yustinus Prastowo Yustinus S.E., M.Hum., M.A. dalam keterangan lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 pada pokoknya memiliki pandangan yang serupa bahwa HET merupakan

price yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah sebagai fungsi stabilisasi dan alokasi melalui pengendalian harga apabila harga pasar dianggap terlalu tinggi di luar batas daya beli masyarakat dengan menyesuaikan kondisi masing-masing daerah.

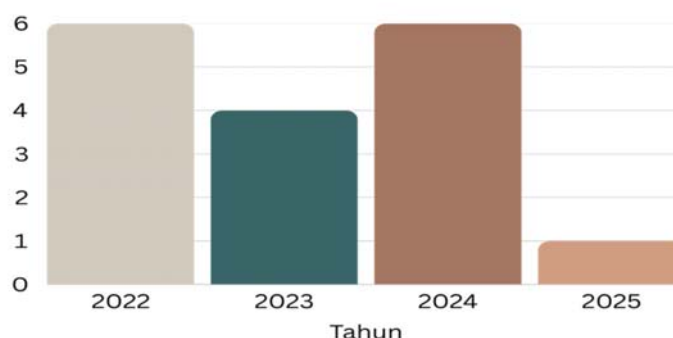
Dengan demikian, adanya selisih antara harga jual dengan HJE yang telah ditetapkan oleh Kementerian ESDM merupakan bagian dari harga jual yang belum dipungut Pajak Pertambahan Nilainya dan merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang belum dikenakan Pajak Penghasilan.

- g. Harus dipahami bahwa potensi pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai dalam alur distribusi LPG 3 kg di masyarakat bukanlah merupakan kerugian konstitusional, tetapi merupakan konsekuensi implementasi pengaturan dalam undang-undang terkait:
 - 1) tambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh Wajib Pajak sehingga dikenakan Pajak Penghasilan; dan
 - 2) penyerahan atas barang yang masuk dalam kategori barang kena pajak, sehingga atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
- h. Perlu Pemerintah sampaikan bahwa Pengenaan Pajak Penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai atas penjualan gas LPG 3 kg dari Agen/Penyalur kepada Pangkalan/Sub Penyalur adalah dari **selisih antara HJE dengan harga jual Agen/Penyalur ke Pangkalan/Sub Penyalur** dimana harga jual tersebut tidak boleh lebih tinggi dari HET yang telah ditetapkan oleh keputusan Pemerintah Daerah setempat. Sehingga tidaklah tepat dan berdasar hukum jika PARA PEMOHON dalam permohonannya menyatakan bahwa pengenaan pajak atas penyerahan LPG 3 Kg adalah berdasarkan HET yang ditetapkan dalam Keputusan Pemerintah Daerah.
- i. Lebih lanjut, tidak terbukti dan mengada-ada dalil PARA PEMOHON yang menyatakan bahwa pemberlakuan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang

Mewah menyebabkan 12.000 (dua belas ribu) Agen/Penyalur di Indonesia tidak memperoleh kepastian hukum.

- j. Perlu pemerintah sampaikan dan tegaskan bahwa dari 12.000 (dua belas ribu) Agen/Penyalur LPG 3 Kg di seluruh Indonesia, hanya 6 (enam) Wajib Pajak yang mengajukan upaya hukum di Pengadilan Pajak pada tahun 2022, 4 Wajib Pajak pada tahun 2023, 6 (enam) Wajib Pajak pada tahun 2024 dan 1 Wajib Pajak pada 2025 atau dengan kata lain hanya 0,05% Agen/Penyalur pertahunnya yang mengajukan upaya hukum atas implementasi Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Hal tersebut dapat terlihat dari data statistik sengketa atas penyerahan LPG 3 Kg dari tahun 2022 s.d. tahun 2025 sebagai berikut:

Data Statistik Jumlah Sengketa Pajak atas Penyerahan LPG 3 Kg



Sumber data: Direktorat Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak

- k. Lebih lanjut, kembali Pemerintah sampaikan dan tegaskan bahwa berdasarkan data Direktorat Jenderal Pajak diketahui bahwa PEMOHON I tidak mengajukan upaya keberatan atas perhitungan pengenaan pajak penyerahan LPG 3Kg, melainkan hanya mengajukan permohonan pengurangan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP ke Kanwil DJP Sulawesi Utara, Tengah, Gorontalo dan Maluku Utara dengan keputusan dikabulkan sebagian.

Lebih lanjut, PEMOHON II mengajukan upaya keberatan atas perhitungan pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai penyerahan LPG 3Kg ke Kanwil DJP Riau dan terhadap hal tersebut telah dikeluarkan keputusan penolakan atas permohonan tersebut karena tidak memenuhi formal permohonan. Dengan adanya keputusan upaya keberatan tersebut, PEMOHON II kemudian mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b ke Kanwil DJP Riau serta atas keputusan tersebut PEMOHON II juga mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak.

- l. Kerugian yang didalilkan oleh PARA PEMOHON tersebut bukanlah permasalahan konstitusional, tetapi penerapan atas norma dalam undang-undang. Norma yang terdapat dalam pasal yang diuji dalam perkara *a quo* akan berjalan normal apabila kondisi dasarnya dipenuhi (*conditio sine qua non*). Kondisi dasar terpenuhi apabila PARA PEMOHON selaku Wajib Pajak sejak awal menjalankan usaha/bisnisnya dengan baik dan taat terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dengan menghitung, memperhitungkan, menyetorkan dan melaporkan pajak yang terutang dengan benar, sebagaimana juga dilakukan oleh Wajib Pajak lainnya. Namun apabila kewajiban tersebut tidak terpenuhi, maka sebagai konsekuensinya Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk dapat menetapkan jumlah pajak yang terutang berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- m. Berdasarkan data dan fakta tersebut, maka sangat logis dan berdasar bahwa permohonan uji materiil *a quo* bukan merupakan sengketa atas pertentangan Undang-Undang *a quo* dengan UUD 1945, melainkan merupakan sengketa atas implementasi Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dengan demikian, menjadi berdasar bahwa *quad non* terdapat kerugian yang dialami oleh PARA PEMOHON, maka hal tersebut tidak dapat dikualifikasikan sebagai kerugian konstitusional.

Dengan demikian, berdasarkan argumentasi di atas, menurut Pemerintah adalah tepat dan sudah sepatutnya jika Mahkamah Konstitusi secara bijaksana menyatakan permohonan PARA PEMOHON tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*).

II. POKOK KESIMPULAN PEMERINTAH TENTANG MATERI PENGUJIAN

A. KONSEP *TAXING POWER* DAN PRINSIP LEGALITAS PUNGUTAN PAJAK DI INDONESIA

Marcus Tullius Cicero mengatakan “*ubi societas ibi ius, dimana ada masyarakat disitu ada hukum.*” Bahwa dalam menjalankan pemerintahan dalam suatu negara hukum, wajib dibatasi oleh hukum yang memiliki peran sebagai panglima dalam menciptakan ketertiban, keadilan serta kepastian hukum di masyarakat. Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), istilah negara hukum diartikan sebagai negara yang menjadikan hukum sebagai kekuasaan tertinggi. Bahwa Indonesia sebagai negara hukum (*rechtsstaat*) secara sederhana adalah negara yang menempatkan hukum sebagai dasar kekuasaan negara, dan penyelenggaraan atas kekuasaan tersebut dalam segala bentuknya dilakukan di bawah kekuasaan hukum. Dengan kata lain, dalam negara hukum, segala sesuatu harus dilakukan menurut hukum (*everything must be done according to the law*).

Pemerintah melalui Pasal 23A Amandemen Ketiga UUD 1945 secara tegas mengamanatkan bahwa “*pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus diatur dengan undang-undang.*” Dengan kata lain, dapat disampaikan bahwa pemungutan pajak di Indonesia merupakan suatu *conditio sine qua non* dalam mendukung proses pembangunan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Prinsip legalitas, yang sering diungkapkan dengan adagium “*nullum tributum sine lege*” yaitu tidak ada pajak tanpa undang-undang, adalah asas fundamental dalam hukum pajak. Asas ini menyatakan bahwa pemungutan pajak hanya dapat dilakukan berdasarkan undang-undang. Artinya, segala sesuatu yang berkaitan dengan pemungutan pajak, seperti jenis pajak, tarif, dan dasar pengenaan pajak,, harus diatur secara jelas dan tegas dalam undang-undang.

Dalam kerangka pengelolaan keuangan negara, yang merupakan bagian integral dari fungsi eksekutif, Presiden Republik Indonesia, sebagai kepala negara dan kepala pemerintahan memiliki kewenangan konstitusional yang luas. Namun, untuk memastikan efisiensi dan efektivitas dalam pelaksanaan tugas-tugas pengelolaan fiskal, Presiden mendelegasikan sebagian kewenangan tersebut kepada Menteri Keuangan. Delegasi ini secara khusus mencakup kewenangan untuk menghimpun pajak, yang diatur secara rinci dalam Pasal 6 ayat (2) dan Pasal 8 huruf e Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Pendelegasian kekuasaan ini memberikan landasan hukum bagi Menteri Keuangan untuk membentuk peraturan perundang-undangan yang lebih spesifik mengenai pemungutan pajak. Namun, kewenangan ini tidak bersifat absolut. Menteri Keuangan hanya dapat membentuk peraturan perundang-undangan sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, seperti undang-undang, atau dibentuk berdasarkan kewenangan yang secara eksplisit diberikan oleh undang-undang. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 8 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang telah mengalami perubahan terakhir melalui Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022. Dengan demikian, sistem ini memastikan adanya kontrol dan keseimbangan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, sekaligus menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan masyarakat luas.

Dalam konteks pendelegasian kewenangan pembentukan peraturan perundang-undangan, khususnya di bidang perpajakan, terdapat ketentuan-ketentuan khusus yang mengatur batasan dan mekanisme pendelegasian tersebut. Pertama, untuk peraturan yang bersifat teknis administratif dan secara langsung berkaitan dengan pemungutan pajak, pendelegasian dapat dilakukan dari undang-undang kepada menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat setingkat menteri. Hal ini diatur dalam Angka 211 Bab II Hal-Hal Khusus dalam Pendelegasian Kewenangan Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Kedua, untuk pendelegasian langsung kepada Direktur Jenderal atau pejabat setingkat di bawah menteri, kewenangan tersebut hanya dapat diberikan melalui peraturan perundang-undangan yang tingkatannya lebih rendah dari undang-undang, seperti peraturan pemerintah atau peraturan presiden. Hal ini sebagaimana diatur dalam Angka 214 Bab II Hal-Hal Khusus dalam Pendelegasian Kewenangan Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011.

Ketentuan-ketentuan khusus ini mencerminkan prinsip hierarki peraturan perundang-undangan dan upaya untuk memastikan bahwa pendelegasian kewenangan dilakukan secara terstruktur dan akuntabel. Dengan membatasi pendelegasian kepada pejabat yang lebih rendah, sistem ini menjaga agar kebijakan-kebijakan strategis dan fundamental tetap diatur oleh peraturan yang lebih tinggi tingkatannya, sekaligus memberikan fleksibilitas bagi pejabat yang berwenang untuk mengatur hal-hal yang bersifat teknis dan operasional.

Hal serupa disampaikan oleh Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam Keterangan tertulis dan keterangan lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyatakan:

“Pemungutan ‘Pajak’ diatur berdasarkan Undang-Undang. Ini sesuai dengan Pasal 23A UUD 1945 (perubahan ketiga) yang menyatakan “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dalam undang-undang”. Pasal 23A UUD 1945 mengambil apa adanya karakteristik “memaksa” dari pajak, dan menekankan ‘diatur dalam Undang-undang’ sebagai penegasan bahwa pemungutan pajak yang bersifat memaksa rawan jatuh dalam tindakan ketidakadilan dan kesewenang-wenangan, maka harus dirumuskan dengan Undang-undang melalui kontrol dan persetujuan perwakilan rakyat. Undang-undang inilah yang kemudian menjadi payung hukum yang mengatur tata laksana kebijakan, seperti subjek pajak (siapa saja yang dipungut pajak); objek pajak (apa saja yang dikenai pajak); saat terutang pajak/tatbestand; dan tarif pajak (berapa besaran pungutan). Sementara, tata administratif mengenai bagaimana cara pajak dipungut, cara penghitungan dan pelaporan diatur dalam perangkat hukum di bawah undang-undang.”

Dengan demikian, berdasarkan kerangka regulasi perpajakan yang berlaku di Indonesia, legalitas *taxing power* tidak hanya dijustifikasi melalui instrumen legislatif primer, yaitu undang-undang, melainkan juga diperluas melalui hierarki regulasi yang mencakup instrumen sekunder yang bersifat teknis administratif. Hal tersebut dilakukan guna menjamin keadilan, ketertiban serta kepastian hukum dalam pemungutan pajak di Indonesia.

B. LATAR BELAKANG PENGATURAN KETENTUAN PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PENGHASILAN DAN PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH

Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi, dapat kami sampaikan bahwa Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah merupakan instrumen fundamental dalam sistem perpajakan di Indonesia. Kedua pasal ini mencerminkan prinsip-prinsip dasar perpajakan yang bertujuan untuk menciptakan sistem pajak yang adil, efisien, dan berkelanjutan.

1. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur tentang 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.

Lebih lanjut dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur bahwa Pajak Penghasilan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut. Pengertian penghasilan dalam Undang-Undang ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis.

Dengan demikian dapat disimpulkan, pasal ini mengartikulasikan secara komprehensif konsep 'tambahan kemampuan ekonomis', yang menjadi basis pengenaan pajak, sehingga memperluas cakupan potensi penerimaan negara.

Hal ini sejalan dengan pendapat DR. Mansury R. dalam bukunya yang berjudul Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia jilid 2

tentang apa yang menyebabkan subyek pajak dikenakan pajak, halaman 28 menyatakan sebagai berikut:

“.... setiap tambahan kemampuan ekonomis, yang dipakai dalam pengertian penghasilan sebagai obyek pajak adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa tanpa menghiraukan dari sumber mana tambahan kemampuan tersebut berasal dan untuk apa tambahan kemampuan itu dipergunakan. Konsep ini lebih sesuai dengan asas keadilan, karena tidak mengadakan diskriminasi dalam pungutan pajak, mengingat semua tambahan kemampuan tanpa membedakan sumbernya dan pemakaiannya, diberi perlakuan yang sama. Pengertian itu juga lebih sesuai dengan asas kesederhanaan yang menjadi sasaran dalam pembaruan sistem perpajakan nasional 1984, yaitu kemudahan bagi Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya dan kesederhanaan pemungutan oleh aparat pajak.”

Pendapat serupa disampaikan oleh Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam Keterangan tertulis dan keterangan secara lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyatakan:

“Materi objek pajak penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh merumuskan bahwa yang menjadi objek pajak adalah ‘setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun’. Rumusan Pasal 4 ayat (1) UU PPh ini diasalkan dari konsep penghasilan yang dirumuskan **Georg Schanz, Robert Haig, dan Henry Simons** atau dikenal dengan **Schanz, Haig, Simons (SHS) concept of income tax**. **Konsep penghasilan sebagai akumulasi/tambahan kemampuan ekonomis yang diukur dengan konsumsi dan penambahan kekayaan ini dianggap sebagai model terbaik yang secara luas diadopsi oleh UU Perpajakan di banyak negara.**

Adapun inti dari konsep penghasilan dalam klausul Pasal 4 ayat (1) UU PP sebagaimana dikemukakan oleh George Schanz (1896) dalam *The Accreation Theory of Income* yang mendefinisikan bahwa penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya **‘tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa’** Berdasarkan *The accreation Theory of Income* tersebut, maka seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak harus dikenakan pajak, tanpa memandang dari mana sumbernya, baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri, dan tidak membedakan jenis dan nama penghasilan (penghasilan aktif dari usaha atau pekerjaan, penghasilan pasif dari kapital maupun penghasilan lainnya), serta tidak membedakan peruntukan suatu penghasilan, apakah untuk konsumsi, ataupun ditabung.

Dengan demikian, dapat Pemerintah simpulkan bahwa pentingnya konsep penghasilan sebagaimana telah diuraikan di atas guna mewujudkan keadilan horizontal, yaitu individu dengan tingkat penghasilan yang sama seharusnya menanggung beban pajak yang sama. Lebih lanjut, hal tersebut juga memberikan perlakuan yang sama (*equal treatment*) tanpa menimbulkan diskriminasi dalam pemungutan Pajak Penghasilan di Indonesia.

Bahwa Pemerintah tetap berpendapat dalil PARA PEMOHON yang menginginkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak berdasarkan perundang-undangan perpajakan...*”, tidak menimbulkan implikasi atau akibat hukum pada pengenaan Pajak Penghasilan atas tambahan kemampuan ekonomis.

Namun, apabila permohonan PARA PEMOHON terkait penambahan frasa tersebut dikabulkan, maka hal tersebut dapat menyebabkan seolah-olah perlakuan perpajakan sebelum dan setelah putusan perkara *a quo* menjadi berbeda-beda atau menimbulkan perbedaan tafsir atas pemaknaan objek pajak sebagaimana dimaksud. Sehingga, justru akan memicu implikasi yang signifikan terhadap struktur hukum, menciptakan ketidakpastian hukum dalam pemungutan Pajak Penghasilan dan stabilitas ekonomi Indonesia. Mengingat pasal ini berfungsi sebagai definisi dari objek pajak penghasilan yang merupakan bagian esensial dalam kerangka regulasi perpajakan di Indonesia.

2. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah memiliki peran yang sangat penting dalam sistem perpajakan di Indonesia. Pasal ini tidak hanya menjadi dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, melainkan sebuah bentuk implementasi sistem pajak konsumsi yang dirancang untuk mencapai efisiensi alokatif dan keadilan distributif dalam perekonomian Indonesia.

Sebagai kontributor fiskal yang dominan, pasal ini secara langsung berkorelasi dengan optimalisasi penerimaan negara yang penting untuk membiayai belanja publik dan investasi pemerintah dalam kerangka pembangunan berkelanjutan. Stabilitas fiskal yang dihasilkan dari pengumpulan Pajak Pertambahan Nilai yang efektif memungkinkan pemerintah untuk menjalankan program-program pembangunan yang berorientasi pada peningkatan kesejahteraan masyarakat dan pertumbuhan ekonomi. Lebih lanjut, kerangka dasar yang fleksibel dalam pasal ini memungkinkan sistem Pajak Pertambahan Nilai untuk beradaptasi secara dinamis terhadap perubahan struktural dalam perekonomian, termasuk pertumbuhan ekonomi digital dan inovasi transaksi yang terus berkembang.

Dalil PARA PEMOHON yang menginginkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dimaknai sebagaimana petitum PARA PEMOHON dan ditambahkan klausul *“yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan”* justru akan berimplikasi signifikan terhadap stabilitas fiskal, kesejahteraan sosial, terciptanya ketidakpastian hukum, termasuk menghambat pertumbuhan ekonomi. Dengan adanya hal-hal tersebut, dikhawatirkan dapat mengurangi efektivitas sistem perpajakan dan mengurangi penerimaan negara.

C. JAWABAN PEMERINTAH TERHADAP POKOK PERMOHONAN PARA PEMOHON

1. PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PENGHASILAN DAN PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 23A UNDANG-UNDANG DASAR 1945

Bahwa pada intinya PARA PEMOHON mendalilkan pengenaan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas penyerahan LPG 3 kg tidak didasarkan pada suatu undang-undang melainkan berdasarkan peraturan atau keputusan Pemerintah Daerah sehingga bertentangan dengan amanat Pasal 23A UUD 1945.

- a. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

Landasan Filosofis, Yuridis, dan Sosiologis Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan

Dalam perspektif filosofis, Pajak Penghasilan berakar pada prinsip-prinsip keadilan distributif yang mengedepankan alokasi sumber daya secara proporsional. Konsep keadilan vertikal yang mengamanatkan pembebanan pajak yang lebih signifikan bagi individu dengan kemampuan ekonomis yang lebih tinggi, memegang peranan krusial dalam struktur Pajak Penghasilan. John Stuart Mill melalui pemikirannya *“equality of sacrifice”* menekankan bahwa pajak harus berfungsi sebagai alat untuk pemeratakan pendapatan masyarakat. Hal tersebut selaras dengan fungsi redistribusi Pajak Penghasilan yang bertujuan untuk mengurangi kesenjangan pendapatan, mencerminkan implementasi konsep keadilan dan keseimbangan sosial dan ekonomi.

Landasan yuridis Pajak Penghasilan berakar pada konstitusi sebagaimana secara jelas diatur di dalam pasal 23A UUD 1945 dan peraturan perundang-undangan. Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan beserta peraturan perundang-undangan pelaksanaannya merupakan sumber hukum utama yang mengatur aspek-aspek teknis Pajak Penghasilan seperti subjek, objek pajak, dan tarif pajak.

Dari segi sosiologis, Pajak Penghasilan dipandang sebagai instrumen penting untuk membiayai fungsi-fungsi negara, seperti penyediaan layanan publik dan pembangunan infrastruktur. Di sisi lain kepatuhan masyarakat terhadap Pajak Penghasilan dipengaruhi oleh faktor-faktor sosiologis, seperti kesadaran pajak, kepercayaan pada pemerintah, dan norma-norma sosial.

Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan merepresentasikan perubahan paradigmatis dalam sistem perpajakan Indonesia, yang bergeser dari konsepsi *source-based taxation* menuju *ability-to-pay principle*. Latar belakang historis pasal ini mencerminkan adaptasi terhadap dinamika ekonomi global yang ditandai dengan munculnya

penghasilan baru, terutama dalam konteks ekonomi digital dan transaksi lintas batas.

Secara filosofis, pasal ini mengadopsi prinsip keadilan horizontal, yang mengamanatkan perlakuan fiskal yang setara bagi Wajib Pajak dengan kapasitas ekonomis yang beragam, tanpa diskriminasi berdasarkan sumber atau penggunaan penghasilan.

Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan memiliki justifikasi fundamental dalam kerangka hukum perpajakan yang bertujuan untuk mendefinisikan secara komprehensif definisi penghasilan guna memastikan bahwa seluruh tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dikenakan Pajak Penghasilan. Dengan adanya definisi “penghasilan” tersebut:

- 1) menciptakan kepastian hukum dan menghindari ambiguitas dalam pengenaan pajak;
- 2) mengimplementasikan prinsip keadilan horizontal dan vertikal melalui perlakuan setara terhadap berbagai sumber pendapatan;
- 3) mengoptimalkan penerimaan negara sebagai sumber pendanaan bagi fungsi-fungsi pemerintahan; dan
- 4) mengakomodasi dinamika perekonomian yang terus berkembang dengan menjaga fleksibilitas definisi objek pajak.

Oleh karena itu, Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan berperan krusial dalam memastikan efektivitas dan efisiensi sistem perpajakan penghasilan di Indonesia.

Pengenaan Pajak Penghasilan dalam Penyerahan *Liquid Petroleum Gas* (LPG) 3 kg di Indonesia

Lahirnya kebijakan subsidi *liquid petroleum gas* (LPG) 3 kg merupakan manifestasi dari doktrin negara kesejahteraan (*welfare state*), dimana pemerintah berperan aktif dalam penyediaan kebutuhan dasar warga negara. Kebijakan subsidi LPG 3 Kg diberikan oleh negara kepada masyarakat tersebut khususnya kelompok masyarakat menengah

kebawah merupakan wujud konkret dari tanggung jawab negara dalam menjamin kesejahteraan rakyatnya.

Guna meningkatkan peran serta masyarakat dalam proses menghimpun penerimaan negara melalui sistem pembayaran pajak serta untuk mencapai tujuan kesederhanaan, kemudahan, dan pengenaan pajak yang tepat waktu, maka PT Pertamina sebagai produsen bahan bakar gas ditunjuk oleh Menteri Keuangan untuk menjadi pemungut Pajak Penghasilan yang memiliki kewajiban untuk melakukan pemungutan Pajak Penghasilan kepada Agen/Penyalur.

Bahwa PARA PEMOHON dalam permohonannya menyatakan hal-hal sebagai berikut:

52. *"Bahwa berbeda dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut "undang-undang" sebagai dasar pungutan Pajak, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN menyebut objek PPh dan Objek PPN. Apakah kaitannya? Bahwa Pasal 23A UUD 1945 menghendaki sumber objek pajak adalah berasal dari undang-undang. Sedangkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak jelas dan tidak tegas pengaturan tentang sumber objek pajak apakah berasal dari undang-undang dan juga berasal dari bukan undang-undang. Sehingga dalam batas penalaran yang wajar Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung penghasilan dan pertambahan nilai yang bersumber dari perundang-undangan dan bukan perundang-undangan (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.*
 - 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 3kg 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 3kg.

Bahwa pemerintah berpendapat dalil-dalil yang dikemukakan PARA PEMOHON tersebut di atas tidak memenuhi argumentasi hukum yang valid dan tidak didukung oleh dasar hukum dan pemahaman hukum yang benar.

Bahwa perlu pemerintah sampaikan perbedaan antara Harga Jual Eceran (HJE), Harga Jual Agen (HJA), dan Harga Eceran Tertinggi (HET), sebagai berikut:

- a) HJE merupakan harga jual eceran per kilogram LPG Tabung 3 Kg di dalam negeri yang ditetapkan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, dalam hal ini diatur dalam Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2008.
- b) HJA merupakan harga jual sesungguhnya yang ditagihkan oleh Agen/Penyalur untuk penjualan LPG 3 kg kepada Pangkalan/Sub Penyalur. Harga Jual Agen ini tidak boleh lebih tinggi daripada Harga Eceran Tertinggi.
- c) HET merupakan harga yang ditetapkan oleh pemerintah daerah untuk pengguna LPG 3 kg pada titik serah di Pangkalan/Sub Penyalur LPG 3 kg dengan mempertimbangkan kondisi daerah, daya beli masyarakat dan margin atau keuntungan yang wajar, serta sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri ESDM nomor 28 tahun 2021. HET tersebut merupakan batas maksimal harga yang diperbolehkan bagi Pangkalan/Sub Penyalur untuk menjual LPG 3 Kg.

Secara sederhana dapat Pemerintah sampaikan bahwa pengenaan Pajak Penghasilan atas penjualan LPG 3 kg adalah dari penghasilan yang diterima atau diperoleh atas penjualan LPG 3 Kg tersebut di setiap rantai distribusi, yang mencakup entitas Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur.

Dalam Pasal 22 UU tentang Pajak Penghasilan telah mengamanatkan bahwa Menteri Keuangan dapat menetapkan badan-badan tertentu untuk memungut pajak dari Wajib Pajak yang melakukan kegiatan bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain yang dasar pemungutan, kriteria, sifat, dan besarnya pungutan pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Amanat tersebut dituangkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 34/PMK.010/2017 tentang Pemungutan Pajak Penghasilan 22 sehubungan dengan Pembayaran atas Penyerahan Barang dan Kegiatan di Bidang Impor atau Kegiatan Usaha di Bidang Lain (PMK-34/2017) yang dicabut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 81 Tahun 2024 tentang Ketentuan Perpajakan dalam Rangka Pelaksanaan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PMK-81/2024).

Lebih lanjut PMK-81/2024 merupakan pedoman teknis dalam pelaksanaan pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang dan kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain yang di dalam salah satu kegiatannya adalah penyerahan LPG.

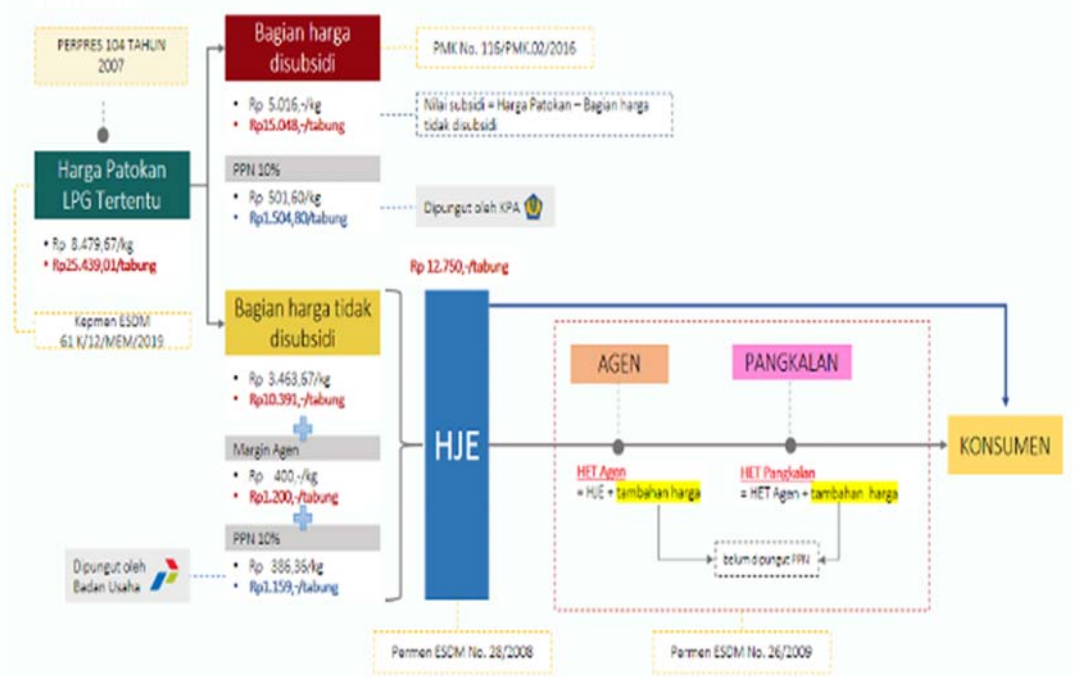
Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang dan kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain yang mengatur bahwa besarnya Pajak Penghasilan Pasal 22 yang dipungut oleh PT Pertamina kepada Agen/Penyalur ditentukan dari penjualan yang didalamnya tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam hal ini, penjualan yang dimaksud adalah pada tingkat harga jual eceran (HJE) yang telah diatur berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2008 tentang Harga Jual Eceran LPG Tabung 3 Kilogram untuk Keperluan Rumah Tangga dan

Usaha Mikro yang di dalamnya sudah memperhitungkan keuntungan/margin Agen/Penyualur. Hal tersebut ditentukan dengan pertimbangan bahwa HJE merupakan harga yang disepakati dan ditetapkan pemerintah melalui Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, dalam rangka menjamin penyediaan dan pendistribusian LPG 3 kg untuk keperluan rumah tangga dan usaha mikro setelah memperhitungkan subsidi.

Dalam praktiknya harga LPG 3 kg yang dijual oleh Agen/Penyualur atau Pangkalan/Sub Penyualur terbentuk dari mekanisme pasar dimana harga jual tersebut tidak boleh melebihi HET yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah, sehingga harga jual Agen/Penyualur atau Pangkalan/Sub Penyualur tidak selalu sama dengan HET.

Guna memberikan penjelasan yang lebih komprehensif, Pemerintah sampaikan bagan proses penyerahan LPG 3 kg dan aspek Pajak Penghasilan di setiap rantai distribusi sebagai berikut:



Dengan mendasarkan pada bagan tersebut di atas, dapat Pemerintah sampaikan ikhtisar sebagai berikut:

1) Penyerahan dari PT Pertamina kepada Agen/Penyalur

Penghasilan yang diterima Agen/Penyalur atas penyerahan LPG 3 Kg dari PT Pertamina dikenai Pajak Penghasilan melalui pemungutan Pasal 22. Dengan kata lain, melalui mekanisme pemungutan Pajak Penghasilan, Agen/Penyalur LPG 3 kg pada dasarnya merupakan pihak yang berkewajiban membayar Pajak Penghasilan ke kas negara melalui PT Pertamina sebagai pemungut.

2) Penyerahan dari Agen/Penyalur ke Pangkalan/Sub Penyalur

Dalam konteks penjualan LPG 3 kg oleh Agen/Penyalur, selisih harga yang timbul akibat transaksi di atas Harga Jual Eceran (HJE) yang ditetapkan oleh PT Pertamina diklasifikasikan sebagai penghasilan tambahan yang belum dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 22, sehingga atas penghasilan tersebut, dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum (tarif umum) sebagaimana diatur dalam Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan atau Pajak Penghasilan final dengan tarif 0,5% dalam hal Agen/Penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan (PP 55/2022).

3) Penyerahan dari Pangkalan/Sub Penyalur ke Pelanggan

Dalam hal Pangkalan/Sub Penyalur melakukan penjualan kembali dengan harga yang lebih tinggi dari nilai yang ditagihkan oleh Agen/Penyalur, maka penghasilan yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur berupa selisih harga antara harga yang ditagihkan kepada Pangkalan/Sub Penyalur dengan harga jual kembali Pangkalan/Sub Penyalur merupakan penghasilan yang belum dipungut Pajak Penghasilan Pasal 22. Dengan demikian, selisih harga yang merupakan tambahan kemampuan ekonomis tersebut dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan atau Pajak

Penghasilan final dengan tarif 0,5% dari peredaran bruto dalam hal Agen/Penyualur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan PP 55/2022.

Bahwa hal tersebut bersesuaian dengan pendapat Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam Keterangan tertulis dan keterangan secara lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyampaikan:

“Dengan demikian, Perda yang mengatur HET tidak diterbitkan dalam rangka menyertai atau memperluas dasar pengenaan objek pajak penghasilan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, melainkan menjadi perangkat aturan daerah yang terpisah. Keduanya berjalan beriringan dengan maksud dan tujuan yang berbeda, meskipun dapat bersifat komplementer. Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh yang mengatur tambahan kemampuan ekonomis sebagai objek pajak mencakup keuntungan yang diterima Agen/Penyualur atas penjualan LPG 3kg dari margin penjualan.

Analogi serupa dapat kita lihat pada Perda yang mengatur UMR, di mana perhitungan tarif PPh Pasal 21 atau lapisan tarif PPh Pasal 17 Wajib Pajak Orang Pribadi tidak pernah memperhitungkan ketentuan UMR yang berbeda-beda di tiap wilayah. UMR mungkin menjadi salah satu faktor atau poin pertimbangan bagi Pemerintah Pusat dalam merumuskan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak/PTKP, yaitu konsep batas atas penghasilan yang pajaknya masih ditanggung oleh pemerintah. Namun, UMR tidak dipakai sebagai dasar untuk menghitung Pajak Penghasilan Orang Pribadi.

Dengan mendasarkan pada seluruh uraian tersebut di atas, terbukti:

- 1) bahwa **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. Dengan demikian tidak berdasar hukum dalil PARA PEMOHON yang pada pokoknya menyatakan bahwa *“setiap kemampuan tambahan ekonomis”* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dalam penyerahan LPG 3 kg dikenakan atas biaya transportasi.

- 2) bahwa dalam penyerahan LPG 3 kg, Pemerintah **mendasarkan pada penghasilan sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan dan tidak mendasarkan pada HET.**

Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945.

- b. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

Landasan Filosofis, Yuridis, dan Sosiologis Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Secara filosofis, Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yang mengatur objek pajak, didasarkan pada prinsip keadilan, efisiensi, dan netralitas dalam sistem perpajakan. Keadilan diwujudkan melalui pembebanan pajak yang merata pada konsumsi, efisiensi dicapai melalui definisi objek pajak yang jelas, dan netralitas dipertahankan dengan pengenaan pajak yang konsisten untuk menghindari distorsi ekonomi. Selain itu, pasal ini juga mencerminkan fungsi anggaran negara dalam memperoleh pendapatan untuk kepentingan publik.

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah telah eksis sejak Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 dan mengalami perubahan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Pasal tersebut, secara definitif menetapkan ruang lingkup objek Pajak Pertambahan Nilai melalui identifikasi serangkaian transaksi dan kegiatan ekonomi yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- 1) penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- 2) impor Barang Kena Pajak;
- 3) penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- 4) pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- 5) pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- 6) ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;
- 7) ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan
- 8) ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Lebih lanjut, Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mencerminkan adaptasi sistem perpajakan terhadap dinamika masyarakat, termasuk kebutuhan akan pendapatan negara untuk layanan publik, perubahan pola konsumsi, upaya mewujudkan keadilan sosial melalui pajak konsumsi, dan akomodasi terhadap perkembangan ekonomi dan bisnis.

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak atas Penjualan Barang Mewah atas LPG 3 kg

Sebagaimana telah pemerintah jelaskan sebelumnya bahwa LPG 3 kg sebagai salah satu barang strategis nasional dan memastikan pemerataan distribusinya di dalam masyarakat, maka pemerintah melalui Peraturan Menteri Nomor 26 Tahun 2009 tentang Penyediaan dan Pendistribusian Liquefied Petroleum Gas sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 tahun 2021 telah mengatur bahwa Pemerintah Daerah menetapkan Harga Eceran Tertinggi (HET) LPG 3 kg. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan perlakuan yang adil bagi Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur

dan untuk menjamin kepastian hukum bahwa atas penjualan tersebut tidak merugikan penjual serta memastikan bahwa konsumen yang membutuhkan mendapatkan harga LPG 3kg yang sesuai dengan tujuan subsidi Pemerintah.

Hal serupa dikemukakan oleh Ahli Hukum Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam Keterangan tertulis dan keterangan secara lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyampaikan:

“Kebijakan PPN besaran tertentu atas penyerahan tabung LPG Tertentu didasarkan pada statusnya yang diberikan subsidi oleh pemerintah, sehingga layak pula diberikan fasilitas berupa kemudahan PPN dalam setiap transaksi penyerahannya. Ketentuan ini ditujukan sebagai bentuk dukungan terhadap kelancaran aktivitas masyarakat dengan mengedepankan prinsip keadilan. Sebab, kebijakan ini membuat nilai PPN terutang menjadi lebih rendah. Terlebih lagi yang dikenakan PPN hanyalah atas bagian harga jual yang tidak disubsidi oleh pemerintah.”

Bahwa PARA PEMOHON di dalam permohonannya pada halaman 31 s.d. 32 angka 13 s.d. 15 menyatakan beberapa dalil sebagai berikut:

“13. Bahwa berbeda dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut “undang- undang” sebagai dasar pungutan Pajak, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN menyebut objek PPh dan Objek PPN. Apakah kaitannya? Bahwa Pasal 23A UUD 1945 menghendaki sumber objek pajak adalah berasal dari undang-undang. Sedangkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak jelas dan tidak tegas pengaturan tentang sumber objek pajak apakah berasal dari undang-undang dan juga berasal dari bukan undang-undang. Sehingga dalam batas penalaran yang wajar Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung penghasilan dan pertambahan nilai yang bersumber dari perundang-undangan dan bukan perundang-undangan (KEPUTUSAN).

14. 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.

15. 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;”

Perlu Pemerintah tegaskan kembali, bahwa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada penyerahan LPG 3 kg tidak didasarkan pada biaya transportasi yang mana dalam konteks distribusi LPG 3 kg ditentukan oleh peraturan/keputusan Pemerintah Daerah. Sebaliknya, pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada penyerahan LPG 3 kg secara fundamental bersandar pada eksistensi keadaan, peristiwa atau perbuatan (*tatbestand*) yang secara eksplisit telah diatur sebagai objek Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diatur di dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Hal ini mengindikasikan bahwa substansi ekonomi dari suatu transaksi, khususnya yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam Daerah Pabean, merupakan faktor determinan dalam penentuan kewajiban Pajak Pertambahan Nilai, terlepas dari konfigurasi biaya transportasi yang mungkin menyertai dalam distribusi LPG 3 kg.

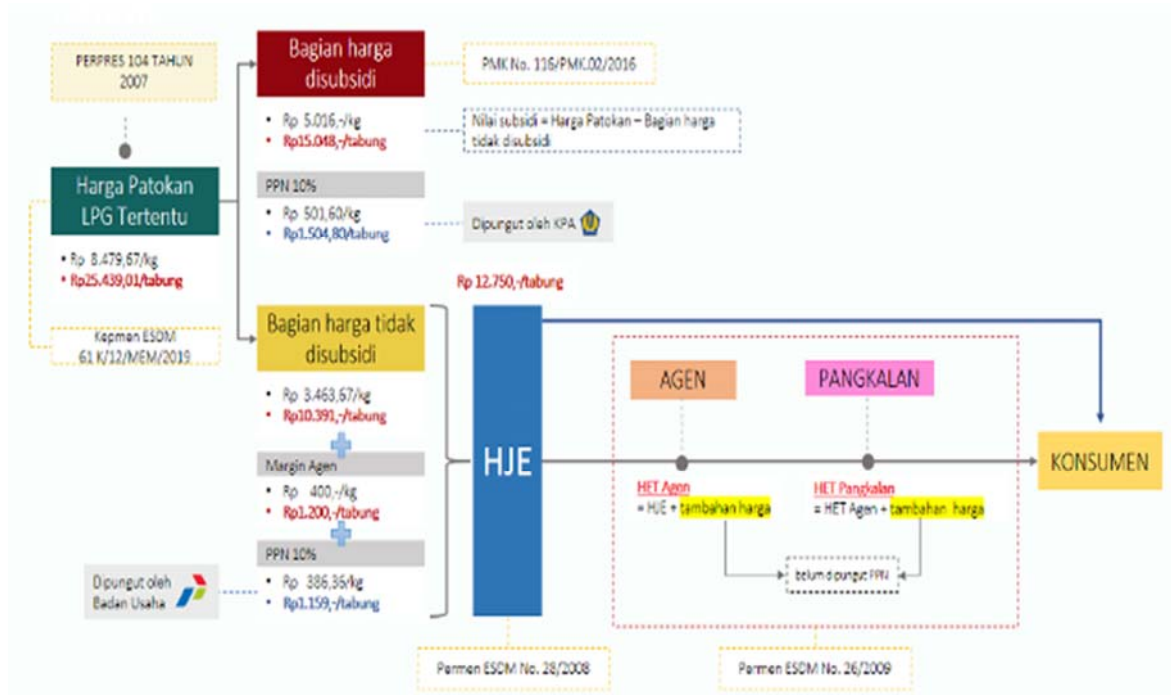
Dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, Pasal 8A ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara **mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak** yang meliputi **Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain**. Ketentuan yang terkait dengan penghitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang tersebut berdasarkan Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, antara lain:

- 1) Berdasarkan Pasal 1 angka 17, Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah **Harga Jual**, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai

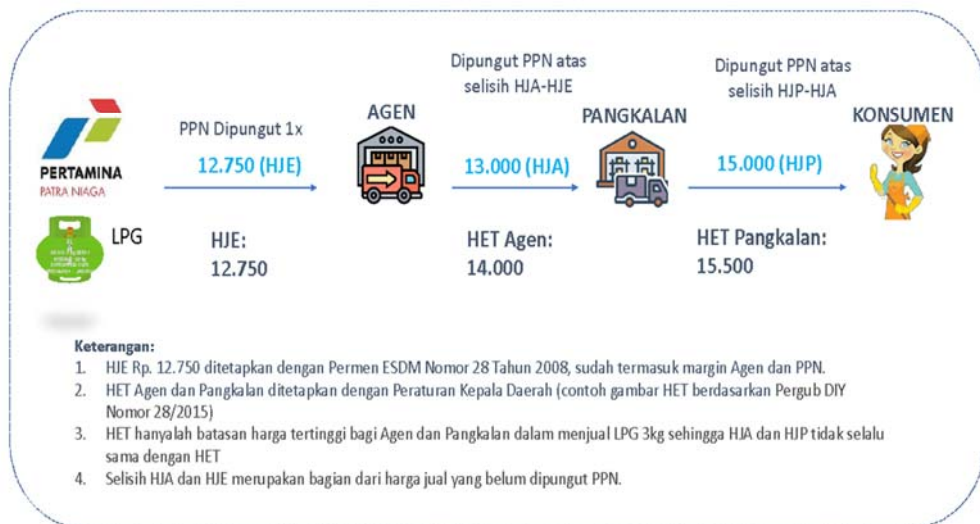
lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang;

- 2) Berdasarkan Pasal 1 angka 18, Harga Jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak.

Oleh karena itu, atas penyerahan BKP berupa LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean oleh PARA PEMOHON selaku Agen/Penyalur (yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP)) dikenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Pertambahan Nilai terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) berupa Harga Jual. Dimana harga jual merupakan nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP berupa LPG 3 kg, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak. Dalam hal dalam Harga Jual Agen mengandung biaya transportasi maupun biaya lainnya (selain PPN dan potongan harga) maka biaya-biaya tersebut merupakan bagian dari komponen pembentuk Harga Jual. Dengan demikian, dasar pengenaan pajak bukan berdasarkan biaya transportasi melainkan berdasarkan Harga Jual. Lebih lanjut, guna memberikan penjelasan secara komprehensif, pemerintah akan memberikan ilustrasi sebagai berikut:



Ketentuan HJE/HET dan Pemungutan PPN



Dengan berdasarkan pada uraian dan ilustrasi di atas, dapat pemerintah tegaskan bahwa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg telah berdasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) yang dasar penghitungannya menggunakan ketentuan Pasal 8A ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dengan demikian, menjadi tidak berdasar hukum dalil PARA PEMOHON yang menyatakan bahwa dalam mengenakan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg didasarkan pada suatu Keputusan.

Bahwa untuk menjamin rasa keadilan, memberikan kepastian hukum serta menyederhanakan mekanisme pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg sekaligus melaksanakan amanat Pasal 8A Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan, Pemerintah telah menetapkan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebagai landasan perhitungan Pajak Pertambahan Nilai, yang mencakup harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, dan nilai lain yang diatur maka pemerintah mengatur lebih lanjut melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Bahwa pemerintah melalui PMK Nomor 62/PMK.03/2022 telah mengatur secara jelas tata cara penghitungan dan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas LPG 3 kg sebagai berikut:

1. Titik serah Badan Usaha, dihitung dengan mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Nilai Lain sebagai DPP. Nilai Lain yang dimaksud dihitung dengan formula sebesar:

$$\frac{100}{(100 + t)} \times \text{Harga Jual Eceran}$$

dengan ketentuan bahwa t adalah tarif Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku.

2. Titik serah atau Pangkalan/Sub Penyalur, dipungut dan disetor dengan besaran tertentu.
 - a. pada titik serah Agen/Penyialur

1) sebesar 1,1/101,1 (satu koma satu per seratus satu koma satu);

2) sebesar 1,2/101,2 (satu koma satu per seratus satu koma dua);

dari selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

b. pada titik serah Pangkalan/Sub Penyalur:

1) sebesar 1,1/101,1 (satu koma satu per seratus satu koma satu);

2) sebesar 1,2/101,2 (satu koma dua per seratus dua koma dua)

dari selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

3. Besaran tertentu sebagaimana dimaksud pada angka 2 pada:

a. titik serah Agen/Penyualur, diperoleh dari hasil perkalian formula tertentu dengan tarif Pajak Pertambahan Nilai dikalikan dengan nilai tertentu berupa selisih lebih antara Harga Jual Agen dan Harga Jual Eceran;

b. titik serah Pangkalan/Sub Penyalur, diperoleh dari hasil perkalian formula tertentu dengan tarif Pajak Pertambahan Nilai dikalikan dengan nilai tertentu berupa selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

4. Dengan demikian, PPN dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi atas penyerahan LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha baik Agen, Pangkalan, atau penyalur lainnya (yang telah atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP). Namun, PPN terutang dihitung dengan cara yang berbeda, yaitu untuk Agen dan Pangkalan dihitung dengan menggunakan besaran tertentu (mekanisme khusus PPN) sedangkan untuk penyalur lainnya dihitung dengan mengalikan tarif PPN dan DPP berupa Harga Jual (mekanisme umum PPN).

Keterangan Pemerintah tersebut selaras dengan pendapat Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam Keterangan tertulis dan keterangan secara lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyampaikan:

“Indonesia menganut konsep PPN yang dipungut dalam setiap mata rantai (multistage levy), namun ‘tidak bersifat kumulatif’ (non-accumulative cascade) sehingga tidak menimbulkan beban berganda. Sebab, kita mengenal konsep pengkreditan PPN Keluaran dengan PPN Masukan dalam setiap mata rantai tersebut sehingga Pengusaha berhak mengurangi PPN yang telah dibayarkan atas pembelian barang. Inilah esensi pajak atas nilai tambah (value added). Artinya dalam skema pemungutan PPN tarif normal, seluruh Pengusaha PKP murni membayarkan PPN hanya atas nilai tambah/margin yang diambil. PM atau PPN Masukan sama dengan PPN atas Pembelian Barang/Jasa, sedangkan PK atau PPN Keluaran sama dengan PPN atas Penjualan Barang/Jasa.”

Bahwa guna memberikan gambaran yang komprehensif terkait dengan penghitungan Pajak Pertambahan Nilai dalam penyerahan LPG 3 kg dalam, dengan ini pemerintah sampaikan ilustrasi penghitungan sebagai berikut:

Titik Serah Badan Usaha

Pada tanggal 12 April 2022, PT Pertamina (Persero) sebagai badan usaha yang mendapat penugasan dari Pemerintah untuk melaksanakan kegiatan penyediaan dan pendistribusian LPG Tertentu menyerahkan 15.000 tabung LPG Tertentu kepada PT ABC yang telah ditunjuk oleh PT Pertamina (Persero) sebagai Agen/Penyalur.

Harga Jual Eceran yang berlaku pada tanggal penyerahan sebesar Rp12.750,00 per tabung.

Maka atas penyerahan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan penghitungan sebagai berikut:

- Dasar Pengenaan Pajak = $15.000 \times 100/111 \times \text{Rp}12.750,00$

$$= 172.297.297,29$$

- Pajak Pertambahan Nilai = $11\% \times \text{Rp}172.297.297,29$
Terutang

$$= \text{Rp}18.952.702,00$$

Titik Serah Agen/Penyalur

Pada tanggal 15 April 2022, PT ABC selaku Agen/Penyalur, menyerahkan 5.000 tabung LPG Tertentu kepada CV XYZ yang telah ditunjuk oleh PT ABC sebagai Pangkalan/Sub Penyalur. Harga Jual Agen sebesar Rp14.000,00 per tabung.

Harga Jual Eceran yang berlaku sebesar Rp12.750,00 per tabung. Dalam hal ini PT ABC telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

Maka atas penyerahan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan penghitungan sebagai berikut:

$$\text{PPN Terutang} = 5000 \times 1,1/101,1 \times (\text{Rp}14.000,00 - \text{Rp}12.750,00)$$

$$= \text{Rp}68.001,00$$

Dengan demikian, Pajak Pertambahan Nilai terutang sebesar Rp68.001,00 (enam puluh delapan ribu satu rupiah) sudah termasuk dalam selisih lebih antara Harga Jual Agen dan Harga Jual Eceran

Titik Serah Pangkalan/Sub Penyalur

Pada tanggal 20 April 2022, CV XYZ selaku Pangkalan, menyerahkan tabung LPG Tertentu secara eceran 1 tabung kepada konsumen akhir.

Harga Jual Pangkalan sebesar Rp15.500,00 per tabung. Harga Jual Agen atas perolehan LPG Tertentu tersebut sebesar Rp 14.000,00.

Dalam hal ini CV XYZ telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

Maka atas penyerahan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan penghitungan sebagai berikut:

$$\begin{aligned}
 \text{Pajak} &= 1 \times 1,1/101,1 \times (\text{Rp}15.500,00 - \text{Rp}14.000,00) \\
 \text{Pertambahan} & \\
 \text{Nilai terutang} & \\
 &= \text{Rp}16,00
 \end{aligned}$$

Pajak Pertambahan Nilai terutang sebesar Rp16,00 (enam belas rupiah) sudah termasuk dalam selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan dan Harga Jual Agen.

Uraian penjelasan Pemerintah tersebut juga selaras dengan pendapat Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam Keterangan tertulis dan keterangan secara lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyampaikan:

“Dalam konteks penjualan elpiji 3 kilo misalnya, jika ada selisih keuntungan atau margin, maka objek PPh-nya tidak langsung dari seluruh margin, tetapi dikurangi dengan biaya yang dikurangkan untuk mendapatkan penghasilan tersebut. Demikian pula untuk PPN, terakhir dapat kami sampaikan, Yang Mulia, kami melihat ada pengaturan terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62 Tahun 2022 yang mengatur PPN untuk penyerahan elpiji tertentu diatur dengan besaran tertentu. Ini untuk memberikan aspek kesederhanaan, kemudahan, dan juga beban PPN yang lebih murah. Sebagai ilustrasi saat ini, agen penyalur cukup memperhitungkan bagian harga yang tidak disubsidi. Apabila seorang penyalur atau agen mengambil margin Rp1.250,00 atas penjualannya, PPN-nya langsung dihitung hanya sebesar Rp12,5 atau $10/110 \times 10 \times \text{Rp}1.250,00$ atau sekarang tarifnya 11%.”

Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, terbukti:

- 1) bahwa PPN dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi (multistage levy), atas penyerahan LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean, namun ‘tidak bersifat kumulatif’ (*non-accumulative cascade*) sehingga tidak menimbulkan beban berganda. Hal tersebut dikarenakan adanya konsep pengkreditan

PPN Keluaran dengan PPN Masukan dalam setiap mata rantai tersebut sehingga Pengusaha berhak mengurangi PPN yang telah dibayarkan atas pembelian barang. Inilah esensi pajak atas nilai tambah (value added). Artinya dalam **skema pemungutan PPN tarif normal, seluruh Pengusaha PKP murni membayarkan PPN hanya atas nilai tambah/margin yang diambil.**

- 2) bahwa dalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3 kg, pemerintah **mendasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 8A ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan tidak mendasarkan pada HET** sebagaimana dalil PARA PEMOHON di dalam permohonannya.

Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945.

2. PASAL 4 AYAT (1) UNDANG-UNDANG NOMOR 36 TAHUN 2008 TENTANG PERUBAHAN KEEMPAT ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 1983 TENTANG PAJAK PENGHASILAN 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 TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 1 AYAT (3) DAN PASAL 28D AYAT (1) UNDANG-UNDANG DASAR 1945

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

1. Bahwa dalil PARA PEMOHON yang pada pokoknya menyatakan setiap kemampuan tambahan ekonomis sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan memperluas makna objek pajak tidak hanya bersumber dari peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, tetapi juga berdasarkan suatu keputusan

merupakan dalil yang tidak dilandasi dengan argumentasi dan dasar hukum yang jelas.

2. Bahwa mengenai pengaturan mengenai frasa “.. *setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” telah diatur secara eksplisit dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan. Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan telah secara jelas mengatur bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut.
3. Dalam penyerahan LPG 3 kg, apabila Agen/Penyalur melakukan penjualan dengan harga yang lebih tinggi dari HJE dari Pertamina, atau Pangkalan/Sub Penyalur melakukan penjualan kembali dengan harga yang lebih tinggi dari nilai yang ditagihkan oleh Agen/Penyalur, maka:
 - a. penghasilan yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur berupa selisih harga antara HJE dengan harga yang ditagihkan kepada Pangkalan/Sub Penyalur; dan
 - b. penghasilan yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur berupa selisih harga antara harga yang ditagihkan Agen/Penyalur kepada Pangkalan/Sub Penyalur dengan harga jual kembali oleh Pangkalan/Sub Penyalur.

merupakan penghasilan sesuai Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan belum dipungut Pajak Penghasilan Pasal 22, sehingga dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum UU tentang Pajak Penghasilan atau Pajak Penghasilan final dengan tarif 0,5% dari peredaran bruto dalam hal Agen/Penyalur maupun Pangkalan/Sub Penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu.

4. Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa Pajak Penghasilan atas penyerahan LPG 3 kg dikenakan dengan mendasarkan selisih harga yang diperoleh Agen/Penyalur yang merupakan tambahan kemampuan ekonomis sesuai dengan pada

ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan dan tidak mendasarkan pada Keputusan/Peraturan Pemerintah Daerah yang mengatur tentang Harga Eceran Tertinggi untuk LPG 3 kg.

5. Bahwa pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan yang mendefinisikan penghasilan sebagai *“setiap tambahan kemampuan ekonomis”* justru memperkuat prinsip negara hukum dengan:
 - a. memberikan definisi yang jelas mengenai objek Pajak Penghasilan;
 - b. menciptakan kepastian hukum dalam pengenaan Pajak Penghasilan;
 - c. mendukung prinsip keadilan dengan mengenakan pajak atas kemampuan ekonomis.
6. Lebih lanjut, perlu pemerintah tegaskan bahwa Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan telah mencerminkan Pasal 28D UUD 1945 dengan pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan kemampuan ekonomis adalah suatu bentuk perlakuan adil. Dengan demikian, Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan konsep *“kemampuan ekonomis”* justru mendukung prinsip-prinsip negara hukum sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D UUD 1945.

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

1. Bahwa dalil PARA PEMOHON dalam perbaikan permohonan tertanggal 15 Maret 2025 menyatakan hal-hal sebagai berikut:
 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.”*

bukan merupakan argumentasi hukum yang berdasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku di bidang perpajakan.

2. Bahwa Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah telah secara jelas dan tegas mengatur objek Pajak Pertambahan Nilai, antara lain dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a beserta penjelasannya yang mana Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean oleh pengusaha, baik pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP serta dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.
3. Lebih lanjut, sebagaimana telah pemerintah uraikan sebelumnya bahwa dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur dalam Pasal 8A ayat (1) bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak yang meliputi Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain.
4. Ketentuan yang terkait dengan penghitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang tersebut berdasarkan Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, antara lain:
 - a. Berdasarkan Pasal 1 angka 17, Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang.
 - b. Berdasarkan Pasal 1 angka 18, Harga Jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak.

5. Dengan demikian menjadi terbukti bahwa Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan LPG 3kg dikenakan bukan berdasarkan Keputusan Pemerintah Daerah yang menetapkan HET yang didalamnya mencakup biaya transportasi, melainkan berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang mengatur bahwa atas keadaan, peristiwa atau perbuatan yang dalam hal ini penyerahan BKP berupa LPG 3 kg dikenai Pajak Pertambahan Nilai.
6. Bahwa Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur objek pajak, secara konstitusional sejalan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena prinsip-prinsip yang terkandung dalam pengaturan tersebut, yaitu keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak, merupakan implementasi dari konsep negara hukum dan hak asasi manusia yang diamanatkan oleh konstitusi.

III. DAMPAK JIKA PERMOHONAN DIKABULKAN

Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, sebagaimana telah diuraikan oleh Pemerintah diatas, pengenaan pajak atas penjualan atau penyerahan LPG 3 kg kepada Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur telah berdasar dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga menjadi tidak tepat dan tidak beralasan bagi PARA PEMOHON yang meminta kepada Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk menyatakan bahwa Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah harus dimaknai sebagaimana petitum PARA PEMOHON.

Dapat Pemerintah sampaikan, bahwa dalam hal penambahan frasa “...*berdasarkan perundang-undangan perpajakan...*” dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan frasa “.. *yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan...*” dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPN sebagaimana disampaikan dalam petitum PARA PEMOHON dikabulkan, maka akan menimbulkan perbedaan penafsiran baik memperluas maupun mempersempit pemaknaan objek pajak termasuk pengaturan dalam UU PPh maupun UU PPN. Selain itu,

penambahan frasa dimaksud juga akan menyebabkan penafsiran atas pengenaan pajak sebelum dan setelah putusan perkara *a quo* menjadi berbeda. Lebih lanjut, Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam keterangan secara lisan di persidangan tanggal 5 Juni 2025 juga menyampaikan sebagai berikut:

“... Kalau dalam literatur, ini biasa disebut sebagai konsep penghasilan dalam arti luas. Luas karena dia tidak menyebut per jenis penghasilan, namanya apa pun, silakan, yang penting ukurannya dua. Bisa untuk konsumsi, tidak peduli ... sampai ekstremnya saya sering mengatakan, orang memelihara tuyul atau orang main judi, fiskus tidak perlu tahu, yang jelas dia punya mobil baru, yang jelas tabungannya bertambah, maka ada penghasilan. Atau menambah kekayaan, ya, tadi ada mobil, ada rumah, atau konsumsi. Oh, dia bajunya baru, bisa plesir, dan sebagainya, itu ukurannya. Nah, bagaimana kalau ini diatur, dibatasi dengan yang hanya diatur Undang Undang Perpajakan. Karena kalau di luar yang diatur di Undang-Undang Perundangan Perpajakan menjadi mungkin bias atau menimbulkan ketidakpastian.

Kembali ke konsep penghasilan dalam arti luas, kalau kami analogikan. Penamaan jenis penghasilan akan membuat kerancuan dan menjadi lubang pengedaran pajak. Sebagai contoh, saat ini kripto, di Pasal 4 ayat (1) tidak ada bunyi kripto sebagai contoh penghasilan. Saya boleh berdebat, saya tidak kena pajak karena tidak diatur. Padahal konsep kita luas, dua ukurannya, bisa dipakai konsumsi atau menambah kekayaan. Maka tidak perlu berdebat, yang penting ukuran dua. Bagaimana kalau lalu dibatasi yang diatur Undang-Undang Perpajakan saja? Selain tautologis, karena Undang-Undang Pajak, dia akan mengatur tentang objek, ini berpotensi membatasi. Karena seringkali terjadi perkembangan di bisnis dan perekonomian lebih cepat dibanding peraturan. Saat ini diatur ada 10 jenis penghasilan, besok berkembang penghasilan lain menjadi 15. Kita akan kesulitan memajaki, sekaligus memberikan ruang bagi orang itu tidak membayar pajak. Jadi, kami rasa ini yang ingin dihindari.”

IV. KETERANGAN TAMBAHAN PEMERINTAH ATAS TANGGAPAN MAJELIS HAKIM DALAM PERSIDANGAN

Bahwa dalam sidang pleno pembacaan keterangan DPR dan Pemerintah pada tanggal 19 Mei 2025, Majelis Hakim Konstitusi memberikan beberapa pertanyaan terkait keterangan Pemerintah, yang pada pokoknya sebagai berikut:

1. Yang Mulia Hakim Dr. H. Arsul Sani, S.H., M.Si., Pr.M.

- a. Terdapat perbedaan antara HET Agen dan HET Pangkalan, itu karena ada biaya-biaya yang harus dikeluarkan, kemudian dikenakan PPh sebesar apa? Bagaimana perhitungannya?

- b. Bagaimana jika pada tambahan penghasilan itu terdapat unsur biaya-biaya, misal biaya transportasi dan lain-lain. Apakah pengenaan PPh nya atas keseluruhan?

Menegaskan apa yang telah disampaikan dalam Keterangan Pemerintah pada persidangan yang telah lalu, Pemerintah memberikan tanggapan sebagai berikut:

- a. Berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2008, Harga Jual Eceran (HJE) LPG tabung 3 kg untuk rumah tangga dan usaha mikro pada titik serah Agen/Penyalur **ditetapkan sebesar Rp12.750,-**. Harga tersebut termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan margin Agen/Penyalur.
- b. Lebih lanjut berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021, Harga Eceran Tertinggi (HET) ditetapkan oleh Pemerintah Daerah dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, dan **margin yang wajar**, serta sarana dan **fasilitas penyediaan dan pendistribusian** LPG.
- c. Dalam praktiknya, harga LPG 3 kg yang dijual oleh Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur terbentuk dari mekanisme pasar dimana harga jual tersebut tidak boleh melebihi HET yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah, sehingga harga jual Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur tidak selalu sama dengan HET.
- d. Bahwa Penghasilan Kena Pajak bagi Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur ditentukan berdasarkan laba neto yang merupakan **harga jual yang sesungguhnya diterima atau diperoleh** Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur **dikurangi** dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan tersebut. Sementara itu, atas HJE sebesar Rp12.750,- telah dikenakan Pajak Penghasilan berupa PPh Pasal 22 yang bersifat Final.
- e. Pajak Penghasilan bagi **Agen/Penyalur** dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur yang dihitung dari selisih harga jual Agen dengan Harga Jual Eceran (HJE), dikurangi

dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Agen/Penyalur.

Contoh ilustrasi harga di tingkat **Agen/Penyalur**:



Selanjutnya, Pajak Penghasilan bagi **Pangkalan/Sub Penyalur** dikenakan atas penghasilan netto yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur yang dihitung dari selisih harga jual Pangkalan dengan harga beli dari Agen/Penyalur, dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Pangkalan/Sub Penyalur.

- f. Dapat Pemerintah uraikan bahwa secara umum, penghitungan pajak penghasilan adalah sebagai berikut:
 - Penghasilan Neto Agen/Penyalur = selisih harga jual Agen dengan HJE, **dikurangi** dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya.
 - Penghasilan Neto Pangkalan/Sub Penyalur = selisih harga jual Pangkalan dengan harga beli dari Agen, **dikurangi** dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya.
 - Penghasilan Kena Pajak = Penghasilan Neto **dikurangi** dengan Kompensasi Kerugian (jika ada).
 - PPh terutang = Penghasilan Kena Pajak $\times$ Tarif Pajak sesuai Pasal 17 UU PPh (tarif 22% untuk Wajib Pajak Badan dalam negeri).

- g. Lebih lanjut, khusus bagi Wajib Pajak dengan peredaran bruto tertentu, yaitu omset sampai dengan Rp4.800.000.000,- (empat miliar delapan ratus juta rupiah) dalam setahun atau sering disebut sebagai UMKM, Pajak Penghasilannya dihitung dari Penghasilan Bruto x **Tarif Pajak 0,5%.**

Pengenaan Pajak Penghasilan sebesar 0,5% tersebut ditetapkan dengan pertimbangan perlunya kesederhanaan dalam pemungutan pajak, berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak, serta memperhatikan perkembangan ekonomi dan moneter.

Adapun atas tarif Pajak Penghasilan UMKM sebesar 0,5% dari penghasilan bruto tersebut ditetapkan dengan mempertimbangkan bahwa UMKM secara umum dianggap belum cukup memiliki pembukuan dan administrasi yang memadai untuk menghitung Pajak Penghasilan dari Penghasilan Bruto dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya sebagaimana dimaksud pada huruf f di atas sehingga Pemerintah hadir menyediakan kesederhanaan dalam pemungutan pajak dengan cara menghitung Pajak Penghasilan UMKM yang menerapkan tarif rendah 0.5% langsung dari Penghasilan Bruto. Dengan demikian pada hakikatnya tarif yang rendah tersebut sebenarnya ditentukan dengan mempertimbangkan biaya-biaya yang digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.

- h. Untuk perhitungan pajak lebih lanjut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1) Penjualan oleh Agen/Penyalur ke Pangkalan/Sub Penyalur atau langsung ke konsumen (Titik Serah Agen)

Sebagai ilustrasi, Agen/Penyalur menjual LPG ke Pangkalan/Sub Penyalur dengan harga **Rp15.000,-**. HJE yang telah ditetapkan pemerintah sebesar Rp12.750,- dan HET Agen yang ditetapkan Pemerintah Daerah sebesar Rp16.000,-.

Atas HJE sebesar Rp12.750,- telah dikenakan PPh Pasal 22 Final.

Terdapat biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penjualan tersebut berupa **biaya transportasi** LPG 3 kg sebesar **Rp1.500,-** dan biaya operasional lainnya sebesar **Rp500,-**.

PPh bagi Agen/Penyalur dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur, dengan ilustrasi sebagai berikut.



a) dalam hal Agen/Penyalur merupakan Wajib Pajak yang dikenai pajak sesuai ketentuan umum (non-UMKM).

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke Pangkalan atau konsumen	15.000	
2	HJE yang telah dikenakan PPh Final	(12.750)	
3	Penghasilan bruto Agen	2.250	(selisih Harga Jual dan HJE)
4	Biaya pengangkutan LPG	(1.500)	
5	Biaya operasional lainnya	(500)	
6	Laba neto	250	
7	Kompensasi kerugian	0	
8	Penghasilan Kena Pajak	250	
9	PPh Badan	55	Tarif 22%

- b) dalam hal Agen/Penyalur merupakan Wajib Pajak yang memenuhi kriteria peredaran bruto tertentu (UMKM), Wajib Pajak dapat menghitung pajak penghasilan sebagai berikut:

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke Pangkalan atau konsumen	15.000	
2	HJE yang telah dikenakan PPh Final	(12.750)	
3	Penghasilan bruto Agen	2.250	(selisih Harga Jual dan HJE)
4	PPh terutang	11,25	Tarif 0,5%

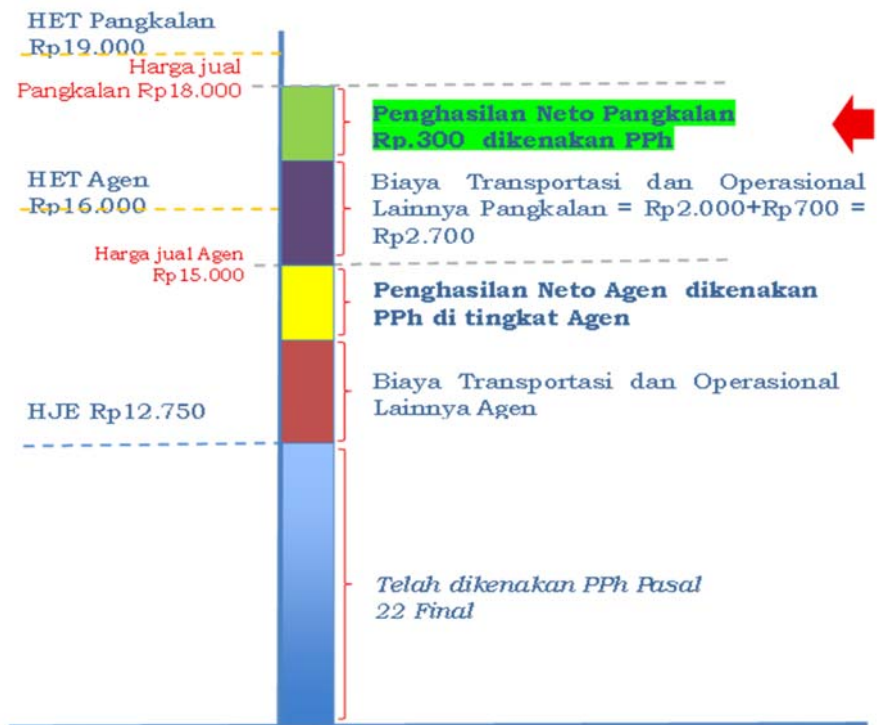
Sesuai perhitungan di atas dapat disampaikan bahwa pengenaan PPh tidak dihitung dari HET Agen, namun dihitung dari **harga jual yang sesungguhnya diterima atau diperoleh** Agen berdasarkan ketentuan Pasal 4 UU PPh, **dikurangi** dengan **biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan** tersebut berdasarkan ketentuan Pasal 6 *jo.* Pasal 9 UU PPh.

2) Penjualan oleh Pangkalan/Sub Penyalur ke konsumen (Titik Serah Pangkalan)

Sebagai ilustrasi, Pangkalan/Sub Penyalur menjual LPG 3 kg ke konsumen akhir dengan harga **Rp18.000,-**. Pangkalan/Sub Penyalur membeli LPG 3 kg dari Agen/Penyalur dengan harga **Rp15.000**. HET Pangkalan yang ditetapkan Pemerintah Daerah sebesar Rp19.000,-.

Terdapat biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penjualan tersebut berupa **biaya transportasi** LPG sebesar **Rp2.000,-** dan biaya operasional lainnya sebesar **Rp700,-**.

PPh bagi Pangkalan/Sub Penyalur dikenakan atas penghasilan neto yang diterima atau diperoleh Pangkalan/Sub Penyalur, dengan ilustrasi sebagai berikut:



- a) dalam hal Pangkalan/Sub Penyalur merupakan Wajib Pajak yang dikenai pajak sesuai ketentuan umum (non-UMKM).

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke konsumen	18.000	
2	Harga beli dari Agen	(15.000)	Harga beli aktual
3	Penghasilan bruto Pangkalan	3.000	
4	Biaya pengangkutan LPG	(2.000)	
5	Biaya operasional lainnya	(700)	
6	Laba netto	300	
7	Kompensasi kerugian	0	
8	Penghasilan Kena Pajak	300	

9	PPh Badan	66	Tarif 22%
----------	------------------	-----------	------------------

- b) dalam hal Pangkalan merupakan Wajib Pajak memenuhi kriteria peredaran bruto tertentu (UMKM), Wajib Pajak dapat menghitung pajak penghasilan sebagai berikut:

No.	Deskripsi	Nilai (Rp)	Keterangan
1	Harga Jual ke konsumen	18.000	
2	Harga beli dari Agen	(15.000)	<i>Harga beli aktual</i>
3	Penghasilan bruto Pangkalan	3.000	
4	PPh terutang	15	Tarif 0,5%

Sesuai perhitungan di atas dapat disampaikan bahwa pengenaan PPh tidak dihitung dari HET Pangkalan, namun dihitung dari **harga jual yang sesungguhnya diterima atau diperoleh** Pangkalan berdasarkan ketentuan Pasal 4 UU PPh, **dikurangi** dengan **biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan** tersebut berdasarkan ketentuan Pasal 6 jo. Pasal 9 UU PPh.

2. Yang Mulia Hakim Prof. Dr. M. Guntur Hamzah, S.H., M.H.

- Dari Pertamina s.d. konsumen akhir terdapat layer distribusi, Agen, Pangkalan, Penyalur/Penyalar kecil, bagaimana perbedaannya? apakah semua tingkatan ini dalam kaitannya dengan PPN ini ada pengenaan PPN-nya semua?
- Apakah dalam HET sudah termasuk/memperhitungkan unsur pajak di dalamnya?
- Setiap pada tambahan kemampuan ekonomis menjadi area untuk dapat dikenakan pajak, padahal jika mengacu Pasal 23A UUD 1945 pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang tetapi dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh cantolannya

masih abstrak atau masih luas, kemudian apakah boleh diturunkan ke Peraturan Menteri atau bahkan Peraturan Pemerintah Daerah?

Tanggapan:

a. Pengenaan PPN atas setiap *layer* distribusi LPG 3 kg

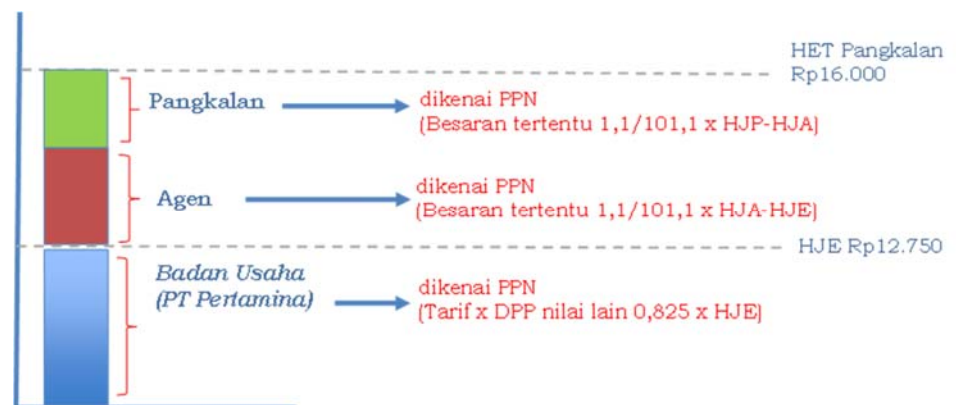
- 1) Berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 13 Tahun 2018 tentang Penyaluran BBM, BBG dan LPG dan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 s.t.d.d Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021 tentang Penyediaan dan Pendistribusian LPG (Permen ESDM No 26 Tahun 2009 s.t.d.d Permen ESDM No 28 Tahun 2021), Pemerintah telah mengatur bahwa penyediaan dan pendistribusian LPG 3 kg dilaksanakan oleh PT Pertamina melalui mekanisme penugasan dan kegiatan penyaluran LPG 3 kg wajib dilakukan melalui Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur. Selain itu, untuk memastikan distribusi LPG 3 kg yang bersubsidi tepat sasaran dan harga tetap terjangkau, diatur pula bahwa Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi (HET) LPG 3 kg pada titik serah Pangkalan/Sub Penyalur.
- 2) Penjelasan Bagian I Umum 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, menyatakan bahwa PPN merupakan pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang **dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi**. Selain itu, Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN mengatur bahwa PPN dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh **pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP**. Dalam hal ini, Pengusaha wajib dikukuhkan menjadi PKP apabila sampai dengan suatu bulan dalam tahun buku, peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya telah melebihi batasan pengusaha kecil yaitu sebesar

Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) sebagaimana diatur dalam Pasal 3A ayat (1) UU PPN *jo.* Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013.

- 3) Oleh karena itu, berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN, atas penyerahan BKP berupa LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha baik Agen, Pangkalan, maupun penyalur lainnya, **dikenai PPN sepanjang para pengusaha dimaksud telah dikukuhkan menjadi PKP atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP**. Dengan demikian, dalam hal penyerahan LPG 3 kg dilakukan oleh pengusaha kecil yang omsetnya belum melebihi Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) dan tidak memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP, tidak dikenai PPN.
- 4) Berdasarkan Pasal 8A ayat (1) UU PPN, PPN yang terutang atas penyerahan BKP dihitung dengan cara mengalikan tarif PPN dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) berupa **Harga Jual**, Penggantian, Nilai Impor, dan Nilai Ekspor (**mekanisme umum PPN**), kecuali terdapat pengaturan khusus yang didelegasikan oleh UU PPN melalui Pasal 8A atau Pasal 9A *jo.* Pasal 16G UU PPN, maka PPN terutang dihitung dengan **mekanisme khusus PPN**, yaitu:
 - a) **DPP nilai lain** (Pasal 8A ayat (1) *jo.* Pasal 16G huruf a UU PPN);
dan
 - b) **Besaran tertentu PPN** (Pasal 9A ayat (1) *jo.* Pasal 16G huruf i UU PPN),

yang tata cara penghitungannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- 5) Saat ini, berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.03/2022 s.t.d.d Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11 Tahun 2025, PPN atas penyerahan BKP berupa LPG 3 kg diatur khusus pada titik serah Badan Usaha (PT Pertamina) sampai dengan titik serah Pangkalan yaitu:

- a) **Pada titik serah Badan Usaha** (PT Pertamina ke Agen): PPN terutang dihitung dengan mengalikan tarif PPN dan DPP berupa nilai lain sebesar 0.825 dari Harga Jual Eceran (HJE);
 - b) **Pada titik serah Agen** (Agen ke Pangkalan): PPN terutang dihitung dengan menggunakan besaran tertentu sebesar $1,1/101,1$ dari selisih lebih antara Harga Jual Agen (HJA) dan HJE; dan
 - c) **Pada titik serah Pangkalan** (Pangkalan ke konsumen akhir): PPN terutang dihitung dengan menggunakan besaran tertentu sebesar $1,1/101,1$ dari selisih lebih antara Harga Jual Pangkalan (HJP) dan HJA.
- 6) Dalam hal terdapat layer distribusi selain titik serah Badan Usaha, Agen, dan Pangkalan, atas penyerahan LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh penyalur selain Agen dan Pangkalan (yang telah atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP), juga dikenai PPN dan PPN terutang dihitung dengan mekanisme umum PPN yaitu dengan cara mengalikan tarif PPN dengan DPP berupa Harga Jual.



Gambar: Pengenaan PPN di setiap layer

- 7) Dengan demikian, PPN dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi atas penyerahan LPG 3 kg di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha baik Agen, Pangkalan, atau penyalur lainnya (yang telah atau seharusnya dikukuhkan menjadi PKP). Namun, PPN terutang dihitung dengan cara yang berbeda, yaitu untuk Agen dan Pangkalan dihitung dengan menggunakan

besaran tertentu (mekanisme khusus PPN) sedangkan untuk penyalur lainnya dihitung dengan mengalikan tarif PPN dan DPP berupa Harga Jual (mekanisme umum PPN).

- 8) Uraian tersebut di atas bersesuaian dengan pendapat Ahli Perpajakan Yustinus Prastowo S.E., M.Hum., M.A. dalam keterangan secara lisan yang pada persidangan tanggal 5 Juni 2025 yang menyampaikan:

“ Dalam konteks penjualan elpiji 3 kilo misalnya, jika ada selisih keuntungan atau margin, maka objek PPh-nya tidak langsung dari seluruh margin, tetapi dikurangi dengan biaya yang dikurangkan untuk mendapatkan penghasilan tersebut. Demikian pula untuk PPN, terakhir dapat kami sampaikan, Yang Mulia, kami melihat ada pengaturan terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62 Tahun 2022 yang mengatur PPN untuk penyerahan elpiji tertentu diatur dengan besaran tertentu. Ini untuk memberikan aspek kesederhanaan, kemudahan, dan juga beban PPN yang lebih murah. Sebagai ilustrasi saat ini, agen penyalur cukup memperhitungkan bagian harga yang tidak disubsidi. Apabila seorang penyalur atau agen mengambil margin Rp1.250,00 atas penjualannya, PPN-nya langsung dihitung hanya sebesar Rp12,4 atau $10/110 \times 10 \times \text{Rp}1.250,00$ atau sekarang tarifnya 11%.

Dengan demikian, kami melihat sudah ada upaya pengaturan yang berkeadilan untuk mempermudah wajib pajak dan kemudahan ini juga menjadi kontribusi untuk menjaga pemungutan pajak yang berkeadilan demi memajukan kesejahteraan rakyat.”

b. Unsur Pajak dalam HET

• Penjelasan dari sisi PPh

- 1) Dapat Pemerintah sampaikan bahwa Pajak Penghasilan yang dikenakan atas Agen/Penyalar atau Pangkalan/sub Penyalur **belum termasuk/belum diperhitungkan** dalam komponen pembentuk HET.
- 2) Berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 s.t.d.d Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021, Harga Eceran Tertinggi (HET) merupakan harga yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah untuk pengguna LPG 3 kg pada titik serah di Pangkalan/Sub Penyalur LPG 3 kg dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat dan **margin yang wajar**, serta sarana dan **fasilitas penyediaan dan pendistribusian** LPG. HET tersebut merupakan

batas maksimal harga yang diperbolehkan bagi Agen/Penyalur atau Pangkalan/Sub Penyalur untuk menjual LPG 3 Kg. Dengan demikian, Pengenaan PPh bagi Agen/Penyalur dan Pangkalan/sub Penyalur tidak berdasarkan pada HET, namun penghitungannya sebagai berikut:

- a) Pajak Penghasilan bagi Agen/Penyalur dikenakan atas penghasilan netto yang diterima atau diperoleh Agen/Penyalur yang dihitung dari selisih harga jual Agen dengan Harga Jual Eceran (HJE), dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Agen/Penyalur.
- b) Pajak Penghasilan bagi Pangkalan/Sub Penyalur dikenakan atas penghasilan netto yang diterima atau diperoleh Pangkalan yang dihitung dari selisih harga jual Pangkalan dengan harga beli dari Agen, dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang antara lain berupa biaya transportasi dan biaya operasional lainnya di tingkat Pangkalan/Sub Penyalur.

- **Penjelasan dari sisi PPN**

- 1) HET merupakan harga eceran tertinggi yang ditetapkan oleh pemerintah daerah pada titik serah dari Agen/Penyalur kepada Pangkalan/Sub Penyalur yang ditetapkan dengan mempertimbangkan kondisi daerah, daya beli masyarakat dan margin atau keuntungan yang wajar, serta sarana dan fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Energi dan Sumber daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 tentang Penyediaan dan Pendistribusian *Liquefied Petroleum Gas* s.t.d.d Peraturan Menteri Energi dan Sumber daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021.
- 2) Berdasarkan Pasal 24A Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2009 s.t.d.d Peraturan Menteri Energi dan

Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021, komponen HET LPG 3 kg terdiri atas:

- HJE;
- tambahan ongkos angkut Agen/Penyalur sampai dengan titik serah Pangkalan/sub Penyalur;
- margin Pangkalan/sub Penyalur;
- **termasuk pajak-pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan** yaitu PPN yang harus dipungut oleh PKP Agen/Penyalur dan Pangkalan/sub Penyalur sampai dengan konsumen akhir.

Ketentuan ini berlaku sejak tanggal 14 Oktober 2021.

- 3) Sebelum Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021 berlaku, harga jual yang sampai ditangan konsumen akhir bisa saja melebihi HET karena belum diatur bahwa dalam HET sudah termasuk pajak-pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Sebagai ilustrasi, berikut ini contoh penerapan **jika tidak diatur bahwa HET sudah termasuk PPN**:

PT SPR merupakan PKP Pangkalan LPG 3 kg yang beroperasi di wilayah Yogyakarta. Berdasarkan Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 28 Tahun 2015 ditetapkan HET Pangkalan sebesar Rp15.500,00 per tabung. Pada tahun 2016, PT SPR melakukan penyerahan LPG 3 kg kepada konsumen akhir dengan harga jual sebesar Rp15.000,00 (di bawah HET) sehingga PPN terutang per tabung adalah sebesar Rp1.500.

*Karena harga jual sebesar Rp15.000,00 (belum termasuk PPN), maka harga yang dibayar oleh konsumen akhir untuk mendapatkan LPG 3 kg menjadi sebesar **Rp16.500,00** (Rp15.000,00 + PPN Rp1.500,00) sehingga melebihi HET Pangkalan yang ditetapkan sebesar Rp15.500,00.*

- 4) Dengan demikian, Peraturan Menteri ESDM yang mengatur bahwa dalam komponen HET sudah termasuk dengan PPN bertujuan agar harga jual LPG 3 kg kepada konsumen akhir (masyarakat) tidak melebihi HET yang ditetapkan.

c. Definisi Penghasilan Berupa Setiap Ada Tambahan Kemampuan Ekonomis

- 1) Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan UU KUP), telah jelas disebutkan bahwa Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa **berdasarkan undang-undang** dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Definisi Pajak sebagaimana termaktub dalam Pasal 1 angka 1 UU KUP yang diterapkan untuk setiap jenis pajak (termasuk PPh dan PPN) sebenarnya telah memuat unsur '**berdasarkan undang-undang**' yang sejalan dan tidak bertentangan dengan bunyi Pasal 23A UUD 1945 yakni Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

- 2) Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, 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.
- 3) Penjelasan Pasal 4 UU PPh menjelaskan bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak

merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.

- 4) Dr Mansury R. dalam bukunya berjudul “Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia jilid 2” halaman 25 dan 28 menjelaskan bahwa konsep ‘tambahan kemampuan ekonomis’ digunakan karena lebih sesuai dengan asas keadilan karena tidak mengadakan diskriminasi dalam pungutan pajak, mengingat semua tambahan kemampuan ekonomis tanpa membedakan sumbernya dan pemakaiannya.

Pada prinsipnya, dalam rumusan pasal 4 ayat (1) UU PPh diatur tiga hal penting, yaitu:

- a. bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan,
 - b. definisi penghasilan, dan
 - c. contoh jenis-jenis penerimaan atau perolehan yang termasuk dalam pengertian penghasilan.
- 5) Penghasilan sebagai objek pajak dalam UU PPh perlu dipahami **secara utuh** mengenai pengertian penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh, termasuk **contoh-contoh penghasilan yang merupakan objek pajak** (dikenakan pajak), dan jenis-jenis penghasilan yang **dikecualikan dari objek pajak** oleh UU PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) UU PPh.

Contoh-contoh penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat

(1) **termasuk**:

- a. *“Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa;*
- b. *hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;*
- c. *laba usaha;*
- d. *keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta;*
- 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;*
- 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.”*

Untuk menciptakan keadilan dalam pengenaan pajak atas penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, menjadi tepat bahwa UU PPh mengatur definisi penghasilan secara luas dan memberikan contoh-contoh penghasilan yang menjadi objek pajak. Pengaturan contoh penghasilan yang menjadi objek pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh bersifat terbuka dengan mencantumkan kata **‘termasuk’**. Contoh penghasilan tersebut dimaksudkan tidak untuk membatasi ruang lingkup penghasilan, melainkan memperjelas pengertian tentang penghasilan yang luas dan tidak terbatas pada contoh dimaksud. Sehingga dapat menampung perubahan dinamika bisnis yang berpotensi menimbulkan adanya penghasilan-penghasilan lain yang kemungkinan belum termasuk dalam contoh penghasilan dimaksud.

Dengan mempertimbangkan bahwa dalam definisi pajak menurut Pasal 1 angka 1 UU KUP yang memuat unsur ‘berdasarkan undang-undang’ telah sejalan dan tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945, maka apabila bunyi Pasal 4 ayat (1) UU PPh yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan

ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, ditambahkan frasa '*berdasarkan perundang-undangan perpajakan*', maka akan berpotensi menimbulkan penafsiran yang mempersempit pengertian dan ruang lingkup penghasilan yang memang dimaksudkan sebagai pengertian penghasilan yang luas dan tidak terbatas.

Selanjutnya apabila setiap jenis penghasilan yang dikenakan pajak harus tercantum secara *rigid (close list)* dalam UU PPh, maka justru akan berpotensi menimbulkan ketidakadilan karena atas penghasilan yang belum tercantum di dalam *list* tersebut menjadi tidak dapat dipajaki.

- 6) Namun demikian, dalam UU PPh juga mengatur mengenai penghasilan yang dikecualikan sebagai penghasilan yang dikenakan pajak. Hal tersebut merupakan langkah yang diambil untuk menjaga kemaslahatan masyarakat, kepentingan sosial, dan menciptakan kepastian hukum atas penghasilan tertentu sehingga dikecualikan dari objek pajak penghasilan. Berkenaan dengan hal tersebut, Pasal 4 ayat (3) UU PPh mengatur penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak, yaitu:

- a. *"bantuan atau sumbangan yang memenuhi persyaratan tertentu;*
- b. *harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil;*
- c. *warisan;*
- d. *harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;*
- e. *penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan tertentu*
- f. *pembayaran dari perusahaan asuransi karena kecelakaan, sakit, atau karena meninggalnya orang yang bertanggung, dan pembayaran asuransi beasiswa;*
- g. *dividen dengan persyaratan tertentu;*
- h. *iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan Otoritas Jasa Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;*
- i. *penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu;*
- j. *bagian laba atau sisa hasil usaha yang diterima atau diperoleh anggota dari koperasi, perseroan komanditer yang modalnya*

tidak terbagi atas saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif;

- k. penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan persyaratan tertentu;*
- l. merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha tertentu;*
- m. beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu;*
- n. sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau bidang penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut;*
- o. bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu;*
- p. dana setoran Biaya Penyelenggaraan Ibadah Haji (BPIH) dan/atau BPIH khusus, dan penghasilan dari pengembangan keuangan haji dalam bidang atau instrumen keuangan tertentu, diterima Badan Pengelola Keuangan Haji (BPKH); dan*
- q. sisa lebih yang diterima/diperoleh badan atau lembaga sosial dan keagamaan yang terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana sosial dan keagamaan dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut, atau ditempatkan sebagai dana abadi.”*

Pengaturan mengenai penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak bersifat *close list*. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum bahwa atas penghasilan-penghasilan yang dikecualikan dimaksud tidak boleh dikenakan pajak, meskipun merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang memenuhi definisi penghasilan.

- 7) Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa Pasal 4 UU PPh mengatur definisi penghasilan secara luas, namun untuk menjamin terciptanya keadilan di dalam pemajakan dan dengan tetap memberikan kepastian hukum, **diberikan pengaturan mengenai contoh-contoh penghasilan yang menjadi objek pajak serta daftar penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak.**

- 8) Untuk menunjukkan bahwa pengaturan mengenai definisi penghasilan yang diatur secara luas sebagai objek pajak penghasilan merupakan prinsip yang umum digunakan oleh negara-negara di dunia, berikut kami sampaikan beberapa contoh pengaturan di Amerika Serikat dan Australia sebagai berikut:

a) Contoh pengaturan Penghasilan di Amerika Serikat

Dalam perpajakan Amerika Serikat, pengaturan terkait penghasilan diatur dalam US Code **Title 26 -- Internal Revenue Code, Subtitle A – Income Tax, Subchapter B – Computation of Taxable Income, Section 61**, yang dikutip sebagai berikut.

“Section 61. Gross Income Defined

(a) General definition

*Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means **all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:***

- (1) Compensation for services, including fees, commissions, fringe benefits, and similar items;*
- (2) Gross income derived from business;*
- (3) Gains derived from dealings in property;*
- (4) Interest;*
- (5) Rents;*
- (6) Royalties;*
- (7) Dividends;*
- (8) Annuities;*
- (9) Income from life insurance and endowment contracts;*
- (10) Pensions;*
- (11) Income from discharge of indebtedness;*
- (12) Distributive share of partnership gross income;*
- (13) Income in respect of a decedent; and*
- (14) Income from an interest in an estate or trust.”*

Berdasarkan pengaturan di atas, dapat dilihat bahwa Amerika Serikat mengatur penghasilan dalam **arti yang luas** yaitu **semua pendapatan dari sumber apa pun** sebagaimana diatur dalam US Code Title 26 Section 61, dan **memberikan contoh-contoh penghasilan** yang termasuk dalam definisi penghasilan tersebut **namun tidak terbatas hanya pada contoh-contoh dimaksud**. Hal ini sejalan dengan pengaturan mengenai definisi penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Dengan demikian, pada dasarnya pengaturan mengenai objek pajak berupa penghasilan

sebagaimana diatur dalam Pasal 4 UU PPh sejalan dengan pengaturan yang ada di Amerika Serikat.

b) Contoh pengaturan Penghasilan di Australia

Beberapa kutipan dari *Income Tax Assessment Act 1997* (ITAA 1997) Australia:

“Sect 6.1

(1) Assessable income consists of **ordinary income** and **statutory income**.

...

Sect 6.5

(1) Your assessable income includes income according to ordinary concepts, which is called **ordinary income**

(2) If you are an Australian resident, your assessable income includes the ordinary income you derived **directly** or **indirectly** from **all sources**, whether in or out of Australia, during the income year.

Sect 6.10

(1) Your assessable income also includes some amounts that are not ordinary income.

(2) Amounts that are not ordinary income, but are included in your assessable income **by provisions** about assessable income, are called **statutory income**

(3) ...

(4) If you are an Australian resident, your assessable income includes your statutory income **from all sources**, whether in or out of Australia.”

Berdasarkan kutipan dari *Income Tax Assessment Act 1997* (ITAA 1997), dapat juga dilihat bahwa perpajakan Australia mengatur bahwa penghasilan yang dikenakan pajak terdiri atas *ordinary income and statutory income*, di mana penghasilan tersebut merupakan **penghasilan yang diperoleh secara langsung atau tidak langsung dari semua sumber, baik di dalam maupun di luar Australia, dalam sebuah tahun pajak**.

Dengan demikian, pada dasarnya pengaturan mengenai objek pajak berupa penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 UU PPh sejalan dengan pengaturan negara-negara di dunia.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa Pajak Penghasilan atas penyerahan LPG 3 kg yang dikenakan atas **selisih harga** yang diperoleh Agen/Penyalur dan Pangkalan/Sub Penyalur

merupakan **tambahan kemampuan ekonomis** sesuai dengan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Sedangkan keputusan/peraturan Pemerintah Daerah hanya mengatur HET LPG 3 kg guna memastikan masyarakat dapat membeli LPG bersubsidi dengan harga yang terjangkau.

3. Yang Mulia Hakim Dr. Suhartoyo S.H., M.H.

Yang diperlukan Pemohon ini berkaitan dengan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, itu mau dikenakan pajak, tapi pengenaannya harus menggunakan ketentuan perundangan-undangan perpajakan. Menurut Pemohon pengenaannya ada yang tidak berdasarkan perundang-undangan perpajakan. Pemerintah perlu tegaskan, apakah ada pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis diatur tidak dalam undang-undang?

Tanggapan:

- 1) Pasal 4 ayat (1) UU PPh mengatur bahwa 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) Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh menjelaskan bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.
- 3) Mengingat bahwa Undang-Undang PPh menganut pengertian penghasilan yang luas, pada dasarnya setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak akan dikenakan pajak apabila:

- a) memenuhi definisi penghasilan yang menjadi objek pajak, dan
- b) tidak termasuk penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak.

Dengan demikian, tidak ada pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diatur tidak dalam undang-undang, adapun yang diatur dalam peraturan dibawah undang-undang adalah hanya terkait dengan tata cara pelaksanaan yang bersifat teknis administratif. Lebih lanjut, pengaturan mengenai HET yang diatur dalam Peraturan Daerah **tidak memiliki keterkaitan** dengan pengaturan objek pajak maupun dasar pengenaan pajak penghasilan dan PPN.

V. BUKTI PEMERINTAH

Bahwa Pemerintah telah menyampaikan Bukti sebagaimana tertuang di dalam Daftar Bukti Pemerintah tertanggal 3 Juni 2025 yang menjadi satu kesatuan tidak terpisahkan dengan Keterangan Pemerintah, Keterangan Tambahan Pemerintah dan Kesimpulan *a quo*, dengan rincian sebagai berikut:

NO.	BUKTI	URAIAN
Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar		
1.	PK-1	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Nomor: 00022/206/18/821/22 tanggal 7 November 2022
2.	PK-2	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00141/207//18/821/22 tanggal 7 November 2022
3.	PK-3	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Nomor: 00007/201/16/213/19 tanggal 11 September 2019
4.	PK-4	Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00041/207/16/213/19 tanggal 11 September 2019
Surat dan Nota Dinas		

5.	PK-5	Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021 hal Penegasan Pengenaan PPh Agen Pertamina atas Margin Agen, Biaya Operasional Agen, Margin Pangkalan dan <i>Transportation Fee</i> atas Penyerahan LPG 3Kg.
6.	PK-6	Surat Nomor S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 hal Tanggapan atas Surat tanggal 12 Agustus 2024 hal Apakah HET Gas LPG 3 kg yang Produk <i>Policy Regeling</i> dapat Dikonversi sebagai Produk Undang-undang (<i>Regeling</i>) untuk Dipajaki Menurut Undang-Undang PPh dan PPN.
<i>Income Tax Assessment Act</i>		
7.	PK-7	<i>Title 26-Internal Revenue Code</i> <i>Halaman 789</i>
8.	PK-8	<i>Income Tax Assessment Act 1997</i> <i>Section 6.1, 6.5, dan 6.10</i>

VI. KESIMPULAN

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

1. Bahwa berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas, maka telah terbukti bahwa materi muatan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan 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 Tidak Bertentangan Dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945.
2. Bahwa berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas, maka telah terbukti bahwa materi muatan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan 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 Tidak Bertentangan Dengan Pasal 1 ayat (3) Dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945.

3. Bahwa dalil-dalil PARA PEMOHON selain dan selebihnya sudah sepatutnya ditolak karena Permohonan PARA PEMOHON sama sekali tidak beralasan, hanya mengada-ada dan tidak berdasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

M a k a : Berdasarkan alasan-alasan tersebut di atas, cukup beralasan apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, mengadili, dan memutus Permohonan Hak Uji Materiil *a quo* menjatuhkan putusan dengan amar yang menyatakan:

1. Menerima Keterangan Pemerintah seluruhnya;
2. Menyatakan PARA PEMOHON tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menyatakan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945; dan
4. Memohon agar Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk menyatakan permohonan Pemohon dalam Permohonan Pengujian Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan dan Pasal 4 ayat (1) UU tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah terhadap UUD 1945, **ditolak atau setidaknya tidaknya dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*)**.
5. Namun demikian apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.8] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan merujuk Berita Acara Persidangan dan Risalah Persidangan, yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini.

3. PERTIMBANGAN HUKUM

Kewenangan Mahkamah

[3.1] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI Tahun 1945), Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554, selanjutnya disebut UU MK), dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076, selanjutnya disebut UU 48/2009), salah satu kewenangan konstitusional Mahkamah adalah mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945.

[3.2] Menimbang bahwa oleh karena permohonan *a quo* adalah pengujian konstitusionalitas norma undang-undang, *in casu* pengujian materiil Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736, selanjutnya disebut UU 7/2021) dan 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, selanjutnya disebut UU 42/2009) terhadap UUD NRI Tahun 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Kedudukan Hukum para Pemohon

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang

terhadap UUD NRI Tahun 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;

Dengan demikian, para Pemohon dalam pengujian undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945 harus menjelaskan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;
- b. ada tidaknya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukan sebagaimana dimaksud pada huruf a;

[3.4] Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007 tanggal 20 September 2007 serta putusan-putusan selanjutnya, telah berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat antara kerugian dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;

- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan uraian ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat-syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan pada Paragraf **[3.3]** dan Paragraf **[3.4]** di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan kedudukan hukum para Pemohon yang pada pokoknya sebagai berikut.

1. Bahwa norma undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam permohonan *a quo* adalah Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009, selengkapnya menyatakan sebagai berikut:

Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021

- (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: ...

Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009

- (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.
2. Bahwa para Pemohon menjelaskan memiliki hak konstitusional sebagaimana dijamin dalam Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945;
3. Bahwa Pemohon I adalah badan hukum privat berbentuk perseroan terbatas bernama PT. Gemilang Prima Semesta yang didirikan berdasarkan Akta Notaris Maudy Manoppo S.H. Sp.N., Nomor 66, tanggal 30 Desember 2011 dan telah disahkan oleh Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia pada tanggal 5 Maret 2012 [vide bukti P-1]. Berdasarkan Pasal 12 ayat (1) dan ayat (2) Anggaran

Dasar pada Akta Pendirian tersebut menyatakan, 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:...” dan ayat (2) “a. Direktur Utama/Direktur berhak dan berwenang bertindak untuk dan atas nama Direksi serta mewakili Perseroan”. Selanjutnya, dalam Pasal 20 dinyatakan susunan anggota direksi adalah Umar Arief selaku Direktur. Oleh karena itu, PT. Gemilang Prima Semesta diwakili oleh Umar Arief selaku Direktur berhak untuk mewakili Pemohon I;

4. Bahwa Pemohon II merupakan badan hukum privat berbentuk perseroan komanditer bernama CV. Belilas Permai yang didirikan berdasarkan Akta Notaris Dra. Siti Aisyah Siregar S.H., Nomor 07, tanggal 08 Desember 2005 [vide bukti P-2]. Adapun pihak yang dapat mewakili Pemohon II dalam persidangan ditentukan dalam Pasal 6 Anggaran Dasar Akta Pendirian tersebut bahwa “Pesero Tuan AKHMAD SAQOWI adalah pesero pengurus dengan nama jabatan Direktur berhak mewakili perseroan di depan dan di luar Pengadilan dalam segala hal dan untuk segala tindakan 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: ...”. Dengan demikian, CV. Belilas Permai yang diwakili oleh Akhmad Saqowi berhak untuk mewakili Pemohon II;
5. Bahwa Pemohon I dan Pemohon II selaku badan hukum privat menganggap telah dirugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 karena dinilai mengandung makna yang luas. Hal ini dikarenakan Pemohon I dan Pemohon II dikenai pajak berdasarkan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh serta nilai kegiatan yang didasarkan atas peraturan perundang-undangan, yang menurut Pemohon I dan Pemohon II bukan mengatur mengenai perpajakan. Dalam hal ini, Pemohon I dan Pemohon II yang memiliki usaha sebagai agen *Liquefied Petroleum Gas* (LPG) memperoleh surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan (PPH) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dikarenakan menerima uang berupa biaya transportasi atas pengangkutan Gas LPG 3 kg dari agen ke pangkalan. Adapun besaran

harga jual LPG dan biaya transportasi tersebut ditentukan berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) serta Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati. Dalam hal ini, biaya transportasi yang dikenakan kepada Pemohon I didasarkan pada Keputusan Gubernur Sulawesi Utara Nomor 50 bertanggal 12 Februari 2015 dan kepada Pemohon II didasarkan pada Keputusan Gubernur Riau dalam Kpts.759/VI/2015 bertanggal 23 Juni 2015;

6. Bahwa menurut Pemohon I dan Pemohon II ketentuan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 secara limitatif telah menentukan agar pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang, tidak terkecuali pelaksanaan atas pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa haruslah berdasarkan undang-undang. Sehingga, apabila ketentuan Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 yang menurut Pemohon I dan Pemohon II telah mengandung makna yang luas tersebut dinyatakan inkonstitusionalitas sebagaimana yang dimohonkan, maka kerugian hak konstitusional Pemohon I dan Pemohon II tidak lagi terjadi atau tidak akan terjadi.

Berdasarkan uraian yang dikemukakan dalam menjelaskan kedudukan hukum tersebut di atas, menurut Mahkamah, Pemohon I dan Pemohon II (selanjutnya disebut para Pemohon) telah dapat menjelaskan kualifikasinya sebagai badan hukum privat yang memiliki anggapan kerugian hak konstitusional akibat berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian. Anggapan kerugian hak konstitusional tersebut bersifat spesifik dan aktual terjadi disebabkan karena berlakunya norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 yang menurut para Pemohon telah memberikan ketidakpastian hukum terhadap pengenaan pajak terhadap setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima oleh wajib pajak, dalam hal ini yang dikenakan kepada para Pemohon. Dalam kualifikasi demikian, menurut Mahkamah, para Pemohon telah dapat menguraikan adanya anggapan kerugian hak konstitusional yang dialami serta adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara anggapan kerugian hak konstitusional para Pemohon dengan berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian. Oleh karena itu, apabila permohonan *a quo* dikabulkan, anggapan kerugian hak konstitusional sebagaimana yang dialami para Pemohon tidak terjadi lagi. Dengan demikian, terlepas dari terbukti atau tidaknya

inkonstitusionalitas norma yang dimohonkan pengujian oleh para Pemohon, menurut Mahkamah, para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*;

[3.6] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo* dan para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*, maka selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan para Pemohon;

Pokok Permohonan

[3.7] Menimbang bahwa para Pemohon mendalilkan norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 dengan dalil-dalil permohonan (selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara), yang apabila dipahami dan dirumuskan oleh Mahkamah pada pokoknya sebagai berikut.

1. Bahwa menurut para Pemohon, norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 bertentangan dengan prinsip legalitas dalam pungutan pajak di mana suatu pajak tidak dapat dipungut atas seseorang tanpa pajak tersebut diatur oleh UU.
2. Bahwa menurut para Pemohon, ketentuan norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 tidak jelas dan tidak secara tegas mengatur tentang sumber hukum pengenaan objek pajak karena dapat menimbulkan multitafsir mengenai pengenaan objek pajak berasal dari peraturan perundang-undangan yang tidak mengatur mengenai perpajakan dan yang mengatur mengenai perpajakan, sehingga bertentangan dengan ketentuan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945.
3. Bahwa menurut para Pemohon, norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 bersifat multitafsir karena dapat mengandung makna yang luas berupa makna “Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan” dan makna “Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak berdasarkan selain peraturan perundang-undangan perpajakan”. Adapun norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 juga multitafsir karena mengandung makna

“Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan” dan makna “Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan”.

4. Bahwa menurut para Pemohon, Direktorat Jenderal Pajak dapat mengenakan biaya transportasi dalam penyaluran gas LPG oleh agen gas LPG ke dalam pengertian setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009, tetapi juga diatur dalam Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) serta Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati.
5. Bahwa menurut para Pemohon, pengaturan dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan dalam norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 tersebut bersifat multitafsir, sehingga merugikan hak konstitusional para Pemohon untuk memperoleh kepastian hukum yang adil sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945.

Bahwa berdasarkan uraian dalil permohonan tersebut di atas, para Pemohon dalam petitum permohonannya pada pokoknya memohon kepada Mahkamah untuk menyatakan:

1. Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 sepanjang frasa “... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak ...” bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak berdasarkan perundang-undangan pajak...”.
2. Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “Pajak pertambahan nilai dikenakan atas : a ..., b..., c..., yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan”

[3.8] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalilnya, para Pemohon telah mengajukan alat bukti yang diberi tanda Bukti P-1 sampai dengan Bukti P-26. Selain itu, Pemohon juga telah menyerahkan kesimpulan tertulis bertanggal 17 Juni 2024

yang diterima Mahkamah pada tanggal 16 Juni 2025 (selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara).

[3.9] Menimbang bahwa Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah menyampaikan keterangan tertulis yang diterima Mahkamah pada tanggal 20 Juni 2025 tanpa menyampaikan keterangan untuk didengarkan dalam persidangan Mahkamah. Namun, oleh karena keterangan tertulis tersebut diserahkan kepada Mahkamah pada tanggal 20 Juni 2025, sehingga telah melewati batas waktu penyampaian kesimpulan para Pihak sebagaimana yang ditentukan Mahkamah, yaitu pada tanggal 17 Juni 2025 [vide risalah sidang tanggal 5 Juni 2025, hlm.17], maka Mahkamah tidak mempertimbangkan keterangan tertulis DPR dimaksud. (selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara).

[3.10] Menimbang bahwa Presiden telah memberikan keterangan tertulis yang diterima Mahkamah pada tanggal 16 Mei 2025 yang telah didengar dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 19 Mei 2025 dan keterangan tambahan yang diterima Mahkamah pada tanggal 3 Juni 2025 serta mengajukan alat bukti yang diberi tanda Bukti PK-1 sampai dengan Bukti PK-8. Presiden juga mengajukan 1 (satu) orang ahli bernama Yustinus Prastowo yang keterangannya diterima Mahkamah pada tanggal 3 Juni 2025 dan didengarkan dalam persidangan pada tanggal 5 Juni 2025. Selain itu, Presiden juga telah menyerahkan kesimpulan tertulis bertanggal 17 Juni 2025 yang diterima Mahkamah pada tanggal 17 Juni 2025 (selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara).

[3.11] Menimbang bahwa setelah Mahkamah mencermati secara saksama pokok permohonan para Pemohon beserta bukti-bukti, keterangan Presiden beserta bukti-bukti, keterangan ahli yang diajukan oleh Presiden, serta kesimpulan tertulis para Pemohon dan kesimpulan tertulis Presiden, persoalan konstitusionalitas norma yang harus dijawab oleh Mahkamah adalah:

1. Apakah benar frasa "... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak ..." dalam pengenaan objek pajak penghasilan yang diatur dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah menimbulkan multitafsir dan ketidakpastian hukum yang adil sehingga

bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 apabila tidak dimaknai sebagaimana petitum para Pemohon.

2. Apakah benar norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 yang mengatur pengenaan Pajak Pertambahan Nilai bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 karena menimbulkan ketidakpastian hukum bagi para Pemohon apabila tidak dimaknai sebagaimana petitum para Pemohon.

[3.12] Menimbang bahwa sebelum menjawab persoalan konstitusionalitas norma yang didalilkan para Pemohon tersebut di atas, penting bagi Mahkamah untuk terlebih dahulu menguraikan hal-hal sebagai berikut.

Pemungutan pajak adalah kewenangan negara yang merupakan turunan dari ajaran tentang hak-hak istimewa negara sebagai organisasi kekuasaan yang mengatur kehidupan bermasyarakat dan hal tersebut telah diterima serta berlaku secara universal. Namun, berdasarkan prinsip negara demokrasi yang berlandaskan hukum (nomokrasi), agar pelaksanaan pemungutan pajak tidak dilakukan dengan sewenang-wenang, maka kewenangan negara dalam memungut pajak harus diatur dengan undang-undang sesuai dengan asas fundamental dalam hukum pajak "*nullum tributum sine lege*" yaitu tidak ada pajak tanpa dasar hukum yang sah, *in casu* berdasarkan undang-undang. Asas ini menyatakan bahwa pemungutan pajak hanya dapat dilakukan berdasarkan undang-undang. Artinya, segala sesuatu yang berkaitan dengan pemungutan pajak, seperti jenis pajak, tarif, dan dasar pengenaan pajak, harus diatur secara jelas dan tegas dalam undang-undang. Hal ini sejalan dengan amanat Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 yang menyatakan, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Pemaknaan kata "memaksa" dengan menekankan pada frasa "diatur dengan undang-undang" memberikan penegasan bahwa pemungutan pajak yang bersifat memaksa harus dilakukan dengan persetujuan wakil rakyat di DPR. Hal demikian sekaligus merupakan perwujudan prinsip *no taxation without representation* di mana pengaturan yang berkenaan dengan pajak yang dikenakan oleh pemerintah harus dilakukan melalui proses yang disetujui oleh wakil rakyat, sebagaimana prinsip kedaulatan rakyat. Dengan kata lain, meskipun negara dengan hak istimewanya berwenang melakukan pungutan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa, namun kewenangan itu hanya dapat digunakan untuk keperluan negara dan hanya dapat dilakukan atas

persetujuan wakil rakyat di DPR melalui undang-undang. Dengan undang-undang ditentukan tata laksana kebijakan perpajakan, seperti subjek pajak (siapa saja yang dipungut pajak); objek pajak (apa saja yang dikenai pajak); saat terutang pajak/*tatbestand*; dan tarif pajak (berapa besaran pungutan). Sementara, tata administratif mengenai tata cara pajak harus dipungut, cara penghitungan dan pelaporan dapat didelegasikan pada peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang.

Dalam kaitan dengan pengaturan pajak penghasilan dalam undang-undang dan peraturan di bawahnya harus dapat mengedepankan alokasi sumber daya secara proporsional. Sebagaimana dipahami secara doktriner, konsep "*equality of sacrifice*" menekankan bahwa pajak harus berfungsi sebagai alat untuk mengurangi kesenjangan antara kelompok berpenghasilan tinggi dengan kelompok berpenghasilan rendah. Dalam hal ini, doktrin dimaksud bertujuan untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat. Hal tersebut selaras pula dengan fungsi redistribusi Pajak Penghasilan yang bertujuan untuk mengurangi kesenjangan pendapatan. Oleh karena itu, filosofi keadilan dalam pajak penghasilan memberikan pembebanan pajak yang lebih signifikan bagi individu dengan kemampuan ekonomis yang lebih tinggi yang memegang peranan krusial dalam struktur pajak penghasilan, serta perlakuan fiskal yang setara bagi wajib pajak dengan kapasitas ekonomis yang beragam, tanpa diskriminasi berdasarkan sumber atau penggunaan penghasilan sehingga tercipta keadilan dan keseimbangan sosial serta ekonomi.

Sebagai salah satu sumber utama dalam penghimpunan pendapatan negara, pajak harus digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat dalam rangka mewujudkan salah satu tujuan bernegara dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945, yakni memajukan kesejahteraan umum, yang antara lain dilakukan dengan meningkatkan pertumbuhan perekonomian negara secara berkelanjutan dan melaksanakan pembangunan nasional secara berkesinambungan. Pemungutan pajak oleh negara dalam rangka meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan pelaksanaan pembangunan nasional, dalam pelaksanaannya harus pula mendasarkan pada prinsip keadilan, kesederhanaan, efisiensi, kepastian hukum, kemanfaatan, dan kepentingan nasional. Prinsip-prinsip tersebut harus diterapkan semata-mata agar kepercayaan masyarakat kepada pemerintah yang melakukan pemungutan pajak dan kepatuhan wajib pajak selaku pembayar pajak tetap terjaga.

[3.13] Menimbang bahwa setelah menguraikan hal tersebut di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan dalil para Pemohon yang pada pokoknya mempersoalkan frasa "... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak ..." dalam pengenaan objek pajak penghasilan yang diatur dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang menurut para Pemohon menimbulkan multitafsir dan ketidakpastian hukum yang adil sehingga bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, apabila tidak dimaknai "... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak berdasarkan perundang-undangan pajak...". Terhadap dalil para Pemohon *a quo*, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut.

[3.13.1] Bahwa frasa "... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak ..." dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang dipersoalkan konstitusionalitasnya oleh para Pemohon sesungguhnya telah diatur sejak Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang kemudian diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dan terakhir dengan UU 7/2021 dengan rumusan norma, "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". Lebih lanjut dijelaskan bahwa, "Undang-Undang ini menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak tersebut". Pengertian penghasilan dalam undang-undang ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan wajib pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan [vide Penjelasan Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021]. Artinya, pajak penghasilan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah

kekayaan wajib pajak tersebut dengan tidak membedakan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Dengan kata lain, setiap tambahan kemampuan ekonomis, yang dipergunakan dalam pengertian penghasilan sebagai objek pajak adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa tanpa melihat darimana sumber tambahan kemampuan tersebut berasal dan untuk apa tambahan kemampuan itu dipergunakan. Secara doktriner sejalan dengan penerapan "*the accretion theory of income*", di mana seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh wajib pajak harus dikenakan pajak, tanpa memandang dari mana sumbernya dan tidak membedakan jenis dan nama penghasilan, apakah penghasilan aktif dari usaha atau pekerjaan, penghasilan pasif dari kapital maupun penghasilan lainnya, serta tidak membedakan peruntukan suatu penghasilan, apakah untuk konsumsi, ataupun ditabung [vide risalah sidang tanggal 5 Juni 2025 hlm. 4]. Dalam kaitan ini, frasa "setiap tambahan kemampuan ekonomis" dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang telah diatur sejak tahun 1983 dimaksudkan untuk mewujudkan asas keadilan yang tidak mendiskriminasikan pungutan pajak. Hal ini mengingat semua tambahan kemampuan tanpa membedakan sumbernya dan pemakaiannya, diberi perlakuan yang sama serta sekaligus untuk menyederhanakan pemungutan oleh aparat pajak. Norma Pasal *a quo* mengartikulasikan secara komprehensif konsep "tambahan kemampuan ekonomis", yang menjadi basis pengenaan pajak agar dapat memperluas cakupan potensi penerimaan negara, di mana perolehannya digunakan untuk membiayai fungsi-fungsi negara, seperti penyediaan layanan publik dan pembangunan infrastruktur untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat sesuai dengan amanat UUD NRI Tahun 1945.

[3.13.2] Bahwa dalam kaitan dengan dalil para Pemohon yang mempersoalkan adanya multitafsir atau ketidakpastian hukum frasa "...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak .." dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 karena telah memperluas pengenaan pajak penghasilan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan dan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan, menurut Mahkamah norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah

secara jelas mengatur objek 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 antara lain: a. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh; b. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan; c. laba usaha; d. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta; e. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak; f. bunga; g. dividen dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis; 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; 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; dan s. surplus Bank Indonesia [vide Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021]. Artinya, UU *a quo* telah secara jelas mengatur objek pajak yang dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak tersebut. Menurut Mahkamah, substansi yang diatur dalam Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah sejalan dengan amanat Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945, yaitu dalam hal ini pajak diatur dengan undang-undang. Di samping itu, adanya pengaturan tersebut sekaligus menyempurnakan pengaturan objek pajak dari undang-undang yang berlaku sebelumnya yang telah merinci secara jelas klasifikasi objek pajak penghasilan yang dapat dikenakan pajak. Dalam kaitan ini, menurut Mahkamah Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah memberikan kejelasan pengertian “setiap tambahan kemampuan ekonomis”, karena ditentukan dengan jelas dalam UU *a quo* mengenai objek pajak penghasilan. Kejelasan pengaturan ini memberikan kepastian hukum yang adil dalam pengenaan pajak penghasilan, dan mendukung prinsip keadilan dengan mengenakan pajak atas

kemampuan ekonomis. Dengan adanya penentuan “kemampuan ekonomis” justru mendukung prinsip kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945.

[3.13.3] Bahwa sementara itu, berkaitan dengan ketentuan peraturan perundang-undang di bawah undang-undang yang mengatur lebih lanjut norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang didalilkan para Pemohon menyebabkan adanya multitafsir apabila tidak dimaknai sebagaimana petitum para Pemohon, menurut Mahkamah peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang dalam bidang perpajakan dibentuk karena adanya pendelegasian dan dimaksudkan untuk mengatur hal-hal yang bersifat teknis administratif. Berkenaan dengan hal tersebut, penting bagi Mahkamah mengutip kembali Penjelasan Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang pada pokoknya menjelaskan bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, melainkan pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan wajib pajak untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan. Hal ini mengingat bahwa Undang-Undang Pajak Penghasilan menganut pengertian penghasilan yang luas, di mana pada dasarnya setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak akan dikenakan pajak apabila: a) memenuhi definisi penghasilan yang menjadi objek pajak, dan b) tidak termasuk penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak. Dengan demikian, tidak ada pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diatur tidak dalam undang-undang. Adapun yang diatur dalam peraturan di bawah undang-undang adalah hanya terkait dengan tata cara pelaksanaan hal-hal yang bersifat teknis administratif. Oleh karena itu, pengaturan mengenai harga eceran tertinggi (HET) yang diatur dalam peraturan daerah sebagaimana didalilkan para Pemohon menimbulkan multitafsir dalam memahami Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah ternyata tidak memiliki keterkaitan dengan pengaturan objek pajak maupun dasar pengenaan pajak penghasilan. Sebab, peraturan daerah tidak dapat memperluas dasar pengenaan objek pajak penghasilan sebagaimana yang ditentukan dalam Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021. Dalam kaitan dengan dalil para Pemohon, norma

Pasal *a quo* menentukan tambahan kemampuan ekonomis sebagai objek pajak mencakup keuntungan yang diterima agen atau penyalur atas penjualan gas LPG 3 kg dari margin penjualan. Oleh karena itu, apabila mengikuti petitum para Pemohon dengan menambahkan frasa “berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan” dalam frasa “... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak” dalam norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 justru akan berakibat pada ketidakpastian hukum dan bertentangan dengan prinsip fundamental perpajakan yang pengaturannya harus ditentukan dengan undang-undang. Sebab, hal tersebut akan menimbulkan perbedaan penafsiran baik memperluas maupun mempersempit objek pajak.

Sementara itu, terkait dengan HET gas LPG 3 kg karena adanya biaya transportasi sebagai tambahan ekonomis pajak, tanpa Mahkamah bermaksud menilai kasus konkret yang dialami para Pemohon dan legalitas Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2021, khususnya Pasal 24A ayat (1) Peraturan ESDM tersebut, Mahkamah berpendapat ketentuan dimaksud bukan produk hukum yang mengatur tentang objek pajak, melainkan mengatur mengenai ketentuan teknis penyediaan dan pendistribusian produk berupa gas LPG 3 kg di mana pengaturan harga jual eceran tertinggi gas LPG 3 kg ditentukan oleh pemerintah daerah provinsi bersama dengan pemerintah daerah kabupaten/kota. Pengaturan atas harga jual eceran tertinggi tersebut dilakukan dengan tetap memperhatikan unsur-unsur lainnya seperti kondisi daerah, daya beli masyarakat, margin yang wajar, sarana dan fasilitas penyediaan dibuat untuk tidak menimbulkan kerugian bagi semua pihak dalam proses pendistribusian gas LPG 3 kg. Adapun pengaturan mengenai objek pajak tetap mendasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021.

Berdasarkan pertimbangan hukum tersebut, dalil para Pemohon yang mempersoalkan norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 adalah dalil yang tidak berdasar dan oleh karenanya harus dinyatakan tidak beralasan menurut hukum.

[3.14] Menimbang bahwa selanjutnya berkenaan dengan dalil para Pemohon yang mempersoalkan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 yang dianggap menimbulkan multitafsir dan ketidakpastian hukum yang adil sehingga bertentangan dengan Pasal

23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, apabila tidak dimaknai dengan menambahkan frasa "...yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan" sebagaimana petitum para Pemohon. Terhadap dalil para Pemohon *a quo*, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut.

[3.14.1] Bahwa norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 yang dipersoalkan konstitusionalitasnya oleh para Pemohon adalah bagian dari pengaturan pajak pertambahan nilai yang merupakan pajak objektif di mana pengenaannya memperhatikan pada objek, baik berupa benda, keadaan, perbuatan, maupun peristiwa yang mengakibatkan timbulnya kewajiban membayar pajak, tanpa memperhatikan kondisi subjek (keadaan atau kemampuan wajib pajak). Pajak pertambahan nilai dimaksud adalah pajak atas konsumsi dalam negeri yang hanya dikenakan atas barang atau jasa yang dikonsumsi di dalam daerah pabean Republik Indonesia. Apabila barang atau jasa tersebut akan dikonsumsi di luar negeri, maka tidak dikenakan pajak pertambahan nilai di Indonesia. Sebab, pajak pertambahan nilai mengadopsi prinsip tempat tujuan di mana barang atau jasa tersebut dimanfaatkan atau dikonsumsi (*destination principle*). Dalam kaitan ini, substansi Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 sebelumnya telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, yang kemudian diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, dengan cakupan yang lebih luas, di mana ditentukan 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 [vide Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009].

Dalam kaitan dengan norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 didalilkan para Pemohon mengandung ketidakjelasan mengenai sumber objek pajaknya apakah

berasal dari undang-undang atau juga berasal dari bukan undang-undang, *in casu* keputusan. Ketidakjelasan tersebut dikaitkan para Pemohon dengan pengenaan pajak pertambahan nilai terhadap biaya transportasi dalam pendistribusian gas LPG 3 kg. Berkenaan dengan dalil *a quo*, penting Mahkamah tegaskan kembali bahwa pengenaan pajak pertambahan nilai pada penyerahan LPG 3 kg tidak didasarkan pada biaya transportasi, yang ditentukan oleh peraturan atau keputusan pemerintah daerah. Sebaliknya, pengenaan pajak pertambahan nilai pada penyerahan gas LPG 3 kg pada hakikatnya didasarkan pada keadaan, peristiwa atau perbuatan (*tatbestand*) yang secara eksplisit telah diatur sebagai objek pajak pertambahan nilai sebagaimana telah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009. Kebijakan pajak pertambahan nilai besaran tertentu atas penyerahan tabung gas LPG, *in casu* gas LPG 3 kg didasarkan pada statusnya yang diberikan subsidi oleh pemerintah, sehingga layak pula diberikan fasilitas pajak pertambahan nilai dalam setiap transaksi penyerahannya. Ketentuan ini dimaksudkan sebagai bentuk dukungan terhadap kelancaran aktivitas masyarakat dengan mengedepankan prinsip keadilan sebagaimana dijamin oleh konstitusi. Sebab, kebijakan ini membuat nilai pajak pertambahan nilai terutang menjadi lebih rendah. Terlebih, yang dikenakan pajak pertambahan nilai hanyalah atas bagian harga jual yang tidak disubsidi oleh pemerintah [vide risalah sidang tanggal 5 Juni 2025 hlm.3].

Dalam kaitan dengan penghitungan pajak pertambahan nilai yang terutang, Pasal 8A ayat (1) dalam Pasal 4 angka 3 UU 7/2021 menentukan pada pokoknya bahwa pajak pertambahan nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak pertambahan nilai dengan dasar pengenaan pajak yang meliputi harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, atau nilai lain. Ketentuan yang terkait dengan penghitungan pajak pertambahan nilai terutang tersebut berdasarkan UU 42/2009 antara lain ditentukan berdasarkan dasar pengenaan pajak yakni jumlah harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang [vide Pasal 1 angka 17 UU 42/2009] dan berdasarkan harga jual yakni nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan barang kena pajak, tidak termasuk pajak pertambahan nilai yang dipungut menurut undang-undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak [vide Pasal 1 angka 18 UU 42/2009]. Oleh karena itu, atas penyerahan barang kena pajak, *in casu* gas LPG 3

kg dalam daerah pabean agen/penyalur, yang telah dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak (PKP) dikenai pajak pertambahan nilai, di mana pajak pertambahan nilai terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak pertambahan nilai dengan dasar pengenaan pajak (DPP) berupa harga jual. Harga jual dimaksud merupakan nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan barang kena pajak, tidak termasuk pajak pertambahan nilai dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak. Dalam hal harga jual agen mengandung biaya transportasi maupun biaya lainnya (selain pajak pertambahan nilai dan potongan harga) maka biaya-biaya tersebut merupakan bagian dari komponen pembentuk harga jual. Dengan demikian, dasar pengenaan pajak, *in casu* gas LPG 3 kg, pengenaan pajak pertambahan nilai bukan berdasarkan biaya transportasi melainkan berdasarkan harga jual.

[3.14.2] Bahwa sementara itu, berkenaan dengan adanya ketentuan peraturan perundang-undang di bawah undang-undang yang mengatur lebih lanjut norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 yang didalilkan para Pemohon menimbulkan multitafsir apabila tidak dimaknai sebagaimana petitum para Pemohon, menurut Mahkamah peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang dalam bidang perpajakan dibentuk karena adanya pendelegasian yang terdapat dalam UU *a quo* dan dimaksudkan untuk mengatur hal-hal yang bersifat teknis administratif. Misalnya, sebagaimana ketentuan yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2) UU 42/2009 yang menyatakan “Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan”. Adanya ketentuan norma Pasal 4 ayat (2) UU 42/2009 dimaksud adalah dalam rangka mendelegasikan pengaturan berupa teknis batasan-batasan kegiatan dan jenis pengenaan pajak pertambahan nilai atas kegiatan ekspor. Hal ini diperlukan dalam menghadapi dinamika masyarakat antara lain berupa perubahan pola konsumsi masyarakat serta mengakomodasi terhadap perkembangan ekonomi dan bisnis yang merupakan tujuan dibentuknya norma Pasal 4 ayat (2) UU 42/2009. Dengan demikian, tidak terdapat pengenaan pajak atas setiap kegiatan berupa transaksi barang dan jasa yang menjadi objek pajak yang diatur tidak dalam undang-undang, adapun pengaturan yang dituangkan dalam peraturan di bawah undang-undang adalah terkait dengan tata cara pelaksanaan yang bersifat teknis administratif.

Berkenaan dengan pengaturan teknis mengenai perpajakan yang diatur dalam peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang, Mahkamah telah menegaskan dalam beberapa putusan, antara lain, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 79/PUU-XIV/2016 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 21 Februari 2017, yang menyatakan antara lain sebagai berikut:

1. Putusan Nomor 128/PUU-VII/2009, bertanggal 11 Maret 2010:

[3.15.1] Bahwa pendelegasian wewenang Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya adalah suatu kebijakan pembentuk Undang-Undang yakni DPR dengan persetujuan Pemerintah (*legal policy*), sehingga dari sisi kewenangan kedua lembaga itu tidak ada ketentuan UUD 1945 yang dilanggar, artinya produk hukumnya dianggap sah. Pengaturan lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak, di samping untuk memenuhi kebutuhan Pemerintah dengan segera supaya ada landasan hukum yang lebih rinci dan operasional, sekaligus juga merupakan diskresi yang diberikan oleh Undang-Undang kepada Pemerintah yang dibenarkan oleh hukum administrasi. Dengan demikian maka pasal-pasal yang diuji konstitusionalnya tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945, sehingga dalil Pemohon tidak beralasan hukum.

[3.15.2] Bahwa isu hukum kerugian konstitusional terkait dengan pengenaan pajak sebagai akibat pengaturan dengan peraturan di bawah Undang-Undang (Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak), tidaklah beralasan hukum, karena pelimpahan pengaturan tersebut merupakan delegasi kewenangan yang sah. Selain itu, pengujian terhadap peraturan tersebut bukanlah kewenangan konstitusional Mahkamah. Memang tidak mustahil dapat terjadi pada suatu negara yang pemerintahannya otoriter, muncul Peraturan Pemerintah atau peraturan perundang-undangan yang lebih rendah yang bertentangan dengan UUD, sehingga pasal yang bersifat demokratis dibelenggu oleh ketentuan yang lebih rendah yang otoriter (*nucleus of norms, be surrounded by corona of highly oppressive norms, imposed upon the people as a whole*). Misalnya, kebebasan pers seperti yang dijamin dalam Pasal 28 UUD 1945 dapat diberangus dengan Keputusan Menteri jika kepentingan penguasa terganggu (*press censorship*). Namun di dalam tata hukum Indonesia sudah ada mekanisme *judicial review*, sehingga seandainya pun terdapat Peraturan Pemerintah yang mengandung ketidakadilan sebagaimana didalilkan oleh Pemohon, maka bagi Pemohon sebagai warga negara yang dirugikan terbuka peluang untuk mengajukan pengujian materiil (*judicial review*) kepada Mahkamah Agung;

2. Putusan Nomor 12/PUU-XII/2014, bertanggal 19 Maret 2015

[3.14.2] ... bahwa pengaturan dengan peraturan di bawah Undang-Undang dapat dibenarkan (konstitusional) apabila memenuhi syarat, yaitu delegasi kewenangan tersebut berasal dari Undang-Undang dan pengaturan dengan peraturan di bawah Undang-Undang tidak bersifat mutlak, melainkan hanya terbatas merinci dari hal-hal yang telah diatur oleh Undang-Undang;

Berdasarkan uraian kutipan pertimbangan hukum tersebut, Mahkamah menegaskan bahwa pengaturan suatu tata cara perpajakan melalui peraturan di bawah undang-undang dapat dibenarkan dengan syarat-syarat tertentu antara lain: 1) pendelegasian kewenangan tersebut adalah kebijakan pembentuk undang-undang; 2) delegasi kewenangan tersebut berasal dari undang-undang; 3) delegasi kewenangan tersebut hanya terbatas merinci dari hal-hal yang telah diatur oleh undang-undang.

Oleh karena itu, dalil para Pemohon yang memohon agar pada bagian akhir norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 ditambahkan frasa “yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan” justru akan menimbulkan ketidakpastian hukum dan bertentangan dengan prinsip fundamental perpajakan dalam pengenaan objek pajak yang harus diatur dengan undang-undang. Pengaturan dalam peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang, *in casu* peraturan daerah, tidak dapat dijadikan dasar atau tidak memiliki kekuatan hukum yang cukup untuk meniadakan atau mengurangi kewajiban pajak yang telah diatur dengan tegas dalam UU 42/2009. Dengan demikian, dalil para Pemohon justru bertentangan dengan prinsip perpajakan dan kepastian hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, sehingga dalil para Pemohon adalah tidak berdasar dan harus dinyatakan tidak beralasan menurut hukum.

[3.15] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, menurut Mahkamah norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 telah ternyata tidak bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, bukan sebagaimana yang didalilkan oleh para Pemohon. Oleh karenanya, dalil para Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

[3.16] Menimbang bahwa terhadap hal-hal selain dan selebihnya tidak dipertimbangkan lebih lanjut karena dinilai tidak ada relevansinya.

4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum tersebut di atas, Mahkamah berkesimpulan:

- [4.1]** Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;
- [4.2]** Para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3]** Pokok permohonan para Pemohon tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili:

Menolak permohonan para Pemohon untuk seluruhnya

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Arsul Sani, Arief Hidayat, Daniel Yusmic P. Foekh, Anwar Usman, Enny Nurbaningsih, M. Guntur Hamzah, dan Ridwan Mansyur, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Kamis**, tanggal **tiga puluh satu**, bulan **Juli**, tahun **dua ribu dua puluh lima**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Kamis**, tanggal **empat belas**, bulan **Agustus**, tahun **dua ribu dua puluh lima**, selesai diucapkan **pukul 15.10 WIB**, oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Arsul Sani, Arief Hidayat, Daniel Yusmic P. Foekh, Anwar Usman, Enny Nurbaningsih, M. Guntur Hamzah, dan Ridwan Mansyur, masing-masing sebagai Anggota, dengan

dibantu oleh Muchtar Hadi Saputra sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh para Pemohon dan/atau kuasanya, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, Presiden atau yang mewakili.

KETUA,

ttd.

Suhartoyo

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd.

Saldi Isra

ttd.

Arsul Sani

ttd.

Arief Hidayat

ttd.

Daniel Yusmic P. Foekh

ttd.

Anwar Usman

ttd.

Enny Nurbaningsih

ttd.

M. Guntur Hamzah

ttd.

Ridwan Mansyur

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Muchtar Hadi Saputra



Plt. Panitera
Wiryanto - NIP 196406051988031001
Digital Signature

Jln. Medan Merdeka Barat No. 6 Jakarta Pusat 10110
Telp: 021-23529000 Fax: 021-3520177
Email: office@mkri.id

Keterangan:

- Salinan sesuai dengan aslinya
- Surat/dokumen ini tidak memerlukan tanda tangan basah karena telah ditandatangani secara elektronik (*digital signature*) dengan dilengkapi sertifikat elektronik.