



**MAHKAMAH KONSTITUSI  
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN  
PERKARA NOMOR 188/PUU-XXII/2024**

**Tentang**

**Pengaturan Perpajakan Berdasarkan Perundang-Undangan Perpajakan**

- Pemohon** : PT. Gemilang Prima Semesta yang diwakili oleh Umar Arief sebagai Direktur PT. Gemilang Prima Semesta dan CV. Belilas Permai yang diwakili oleh Akhmad Saqowi sebagai Direktur CV. Belilas Permai
- Jenis Perkara** : Pengujian Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (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 (UU 42/2009) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945)
- Pokok Perkara** : Pengujian Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 terhadap Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945.
- Amar Putusan** : Menolak permohonan para Pemohon untuk seluruhnya
- Tanggal Putusan** : Kamis, 14 Agustus 2025

**Ikhtisar Putusan**

Para Pemohon adalah badan hukum privat yang memiliki usaha sebagai agen *Liquefied Petroleum Gas* (LPG) yang dirugikan dengan berlakunya norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 karena 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.

Terkait dengan kewenangan Mahkamah oleh karena permohonan para Pemohon adalah pengujian konstiusionalitas norma undang-undang, *in casu* Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 terhadap Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan para Pemohon.

Terkait dengan kedudukan hukum Pemohon yang pada pokoknya mendalilkan bahwa para Pemohon yang merupakan agen LPG telah dirugikan hak konstiusionalnya karena para Pemohon dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dikarenakan menerima uang berupa biaya transportasi atas pengangkutan Gas LPG 3 kg dari agen ke pangkalan. Para Pemohon dikenai pajak berdasarkan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh serta nilai kegiatan yang didasarkan atas peraturan perundang-undangan yang bukan mengatur mengenai perpajakan. Apabila permohonan para Pemohon dikabulkan, anggapan kerugian hak konstiusional sebagaimana yang dialami para

Pemohon tidak terjadi lagi. Oleh karena itu, Mahkamah berpendapat bahwa para Pemohon telah secara spesifik dan aktual hak konstitusional yang menurut anggapannya telah dirugikan dengan berlakunya norma yang dimohonkan pengujian. Dengan demikian, para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*.

Bahwa dalam pokok para Pemohon mendalilkan berkenaan dengan norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 telah menimbulkan multitafsir dan ketidakpastian hukum yang adil sehingga bertentangan dengan Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945. Terhadap dalil para Pemohon tersebut, Mahkamah pada pokoknya mempertimbangkan sebagai berikut:

- (1) Pemungutan pajak adalah kewenangan negara yang merupakan turunan dari ajaran tentang hak-hak istimewa negara sebagai organisasi kekuasaan yang mengatur kehidupan bermasyarakat. 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.
- (2) Norma Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah secara jelas mengatur bahwa objek 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. 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 dan pengaturan tersebut sekaligus menyempurnakan pengaturan objek pajak dari undang-undang yang berlaku sebelumnya yang telah merinci secara jelas klasifikasi objek PPh yang dapat dikenakan pajak. Dalam kaitan ini, 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 PPh. Kejelasan pengaturan ini memberikan kepastian hukum yang adil dalam pengenaan PPh 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) 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, 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. 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. Pengaturan mengenai harga eceran tertinggi yang diatur dalam peraturan daerah telah ternyata tidak memiliki keterkaitan dengan pengaturan objek pajak maupun dasar pengenaan PPh. Sebab, peraturan daerah tidak dapat memperluas dasar pengenaan objek PPh sebagaimana yang ditentukan dalam Pasal 4 ayat (1) dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021. 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 petitem para Pemohon dengan menambahkan frasa “berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan” dalam frasa “... setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak norma” 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.

- (4) Adapun norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 adalah bagian dari pengaturan PPN 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). PPN dimaksud adalah pajak atas konsumsi dalam negeri yang hanya dikenakan atas barang atau jasa yang dikonsumsi di dalam daerah pabean RI. Sehingga apabila barang atau jasa tersebut akan dikonsumsi di luar negeri, maka tidak dikenakan PPN di Indonesia. Dalam pengenaan PPN pada penyerahan LPG 3 kg tidak didasarkan pada biaya transportasi. Kebijakan PPN 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 PPN 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 PPN terutang menjadi lebih rendah. Terlebih, yang dikenakan PPN hanyalah atas bagian harga jual yang tidak disubsidi oleh pemerintah.
- (5) Adapun dalam penyerahan barang kena pajak, *in casu* gas LPG 3 kg dalam daerah pabean agen/penyalur, yang telah dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak (PKP) dikenai PPN, dimana PPN 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 PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak. Dalam hal 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, *in casu* gas LPG 3 kg, pengenaan PPN bukan berdasarkan biaya transportasi melainkan berdasarkan harga jual.
- (6) Berkenaan dengan adanya ketentuan peraturan perundang-undang di bawah undang-undang yang mengatur lebih lanjut norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009, 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. 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, 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. Adanya penambahan frasa “yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan” pada bagian akhir norma Pasal 4 ayat (1) UU 42/2009 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.

Berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, dalil para Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

Dengan demikian, selanjutnya Mahkamah menjatuhkan putusan yang amarnya Menolak permohonan para Pemohon untuk seluruhnya