

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

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

Jakarta, 19 Desember 2024

Kepada Yang Mulia

Ketua Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia

Jalan Merdeka Barat No. 6

Jakarta Pusat, 10110

Perihal: Permohonan Pengujian Materiil Ketentuan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) Dan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Dengan hormat,

Perkenalkanlah kami yang bertanda tangan di bawah ini, **Cuaca, S.H., M.H., Sintha Donna Tarigan, S.H., Timbul P. Siahaan, S.H., MBA., Lasden Luther Sihotang, SH, SE, M.Ak., Marhaen, SH., dan Serimitha Br Karo, SH.**, dalam hal ini adalah para advokat dan penasihat hukum dari kantor hukum *Advokat – TAX LAWYER - ADVOCATES – LEGAL AUDITOR CUACA, MARHAEN, NINA & PARTNERS*, Alamat: *Perum Je Khesain Blok C1 No 12-14, Desa Raya, Kec. Berastagi, Kab. Karo, Provinsi Sumatera Utara.*

REGISTRASI	
NO.	188/PUU-XXII/2024
Hari	: Selasa
Tanggal	: 31 Desember 2024
Jam	: 15:00 WIB

Bertindak untuk dan atas nama Pemberi Kuasa di bawah ini, berdasarkan surat kuasa khusus tanggal 05 November 2024 dan 16 Desember 2024, dalam hal ini bertindak bersama-sama ataupun sendiri-sendiri untuk dan atas nama:

Nama : PT. Gemilang Prima Semesta, Wajib Pajak
NPWP : 03.243.751.9-821.000
Alamat Kedudukan : Jl. Lingkungan III, Buda, Mapanget, Kota Manado
Sulawesi Utara, 95258

Dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : Umar Arief
NIK : 7171082302700001

Dalam kedudukannya sebagai: Direktur PT. Gemilang Prima Semesta berdasar Akte Notaris Maudy Manoppo, SH, SpN, Nomor: 66 tanggal 30 Desember 2011 - -----(P-1)

Yang 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, Direktur berhak untuk mewakili PT. Gemilang Prima Semesta mengajukan pengujian ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN terhadap UUD 1945 selanjutnya disebut sebagai ----- Pemohon I;

Selanjutnya,

Nama : CV. Belilas Permai, Wajib Pajak
NPWP : 02.076.094.8-213.000
Alamat Kedudukan : Jl Lintas Timur RT.07 RW.03, Seberida, Kota
Indragiri hulu, Riau, 29371

Dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : Ahmad Saqowi
NIK : 1402061310760003

Dalam kedudukannya sebagai: Direktur CV. Belilas Permai berdasar Akte Notaris Dra. Siti Aisyah Siregar, SH, Nomor: 7 tanggal 8 Desember 2005----(P-2)

Yang 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 AHKMAD 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,-----*
- Doperlukan juga persetujuan tertulis dari-atau turut ditandatangani pada akte yang berkenanan oleh pesero komanditer.-----*

Dengan demikian, Direktur berhak untuk mewakili CV. Belilas Permai mengajukan pengujian ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN terhadap UUD 1945 selanjutnya disebut sebagai -----Pemohon II;****

Pemohon I dan Pemohon II, selanjutnya disebut PARA PEMOHON dengan ini mengajukan permohonan agar Mahkamah Konstitusi menguji ketentuan:

A. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) sepanjang frasa “...diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”.

Ketentuan *a quo* selengkapnya berbunyi:

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

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

terhadap ketentuan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang selengkapnya berbunyi:

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945

“Negara Indonesia adalah negara hukum.”

Pasal 23A UUD 1945

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

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

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

B. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (UU PPN) Ketentuan *a quo* selengkapnya berbunyi:

Pasal 4

(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.

terhadap ketentuan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang selengkapnya berbunyi:

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945

“Negara Indonesia adalah negara hukum.”

Pasal 23A UUD 1945

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

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

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

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 berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili permohonan para PEMOHON untuk melakukan **Pengujian Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) Dan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia 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*)

7. 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;
8. 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*";
9. 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.
10. Bahwa Para PEMOHON, masing-masing diwakili oleh Direktur yang bertindak untuk dan atas nama perseroan, yang merupakan Wajib Pajak Badan yang dibuktikan dengan Akta Perubahan Terakhir dan NPWP masing-masing Badan Hukum, dan 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
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 Para PEMOHON adalah Badan Hukum Privat sebagai Wajib Pajak Badan (*tax payer*) yang memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945.

Berdasarkan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 hak konstitusional itu adalah **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;

13. Bahwa Para PEMOHON telah mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan **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 Republik Indonesia 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**. Bahwa Para PEMOHON sebagai Badan Hukum privat pembayar pajak (*tax payer*) menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan **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 Republik Indonesia 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** karena menimbulkan ketidakpastian hukum. Dengan demikian, syarat *legal standing* Para PEMOHON telah terpenuhi. Hal ini sesuai 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 sebagaimana disampaikan 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 Produksinya 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 **OBJEK PPh** dan **Obyek PPN** menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU PPN, maka formulasi pemajakannya menjadi:

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

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

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

Persamaan selanjutnya adalah:

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

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

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

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

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

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

“Menimbang bahwa frasa “diatur dengan undang-undang” dalam

Pasal 23A UUD 1945 pada hakikatnya menitikberatkan pada dasar hukum pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara adalah harus dengan undang-undang. Hal demikian sebenarnya telah menjadi praktik yang umum dilakukan di berbagai negara sebagaimana ungkapan yang dikenal dengan prinsip “no taxation without representation” (tidak ada pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang), atau “taxation without representation is robbery” (pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang adalah perampokan). Terkait dengan prinsip tersebut, UUD 1945 setidaknya juga telah memberikan 2 (dua) perspektif terkait dengan dasar hukum undang-undang dalam pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara yang sifatnya memaksa.

Pertama, secara umum, Pasal 1 ayat (2) dan ayat (3) UUD 1945 telah mengatur kelindan prinsip kedaulatan rakyat dengan negara hukum menjadi prinsip negara hukum yang demokratis (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.

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

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

undang-undang yang dilakukan para pihak.

14. *Bahwa dengan membandingkan Substansi Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPH dan UU PPN dengan Pasal 24A ayat (1) dan ayat (2) Permen ESDM Nomor 28 Tahun 2021 jo Permen ESDM Nomor 26 Tahun 2009 timbul pertanyaan yang harus dijawab tentang KETIDAKSETARAAN atau KETIDAKSAMAAN Perbuatan Hukum yaitu, Apakah Perbuatan Hukum dalam MENETAPKAN BESARAN Biaya Angkut yang dilakukan oleh PEMERINTAH PROVINSI dan KABUPATEN/KOTA dapat disamakan dengan Perbuatan Hukum yang dilakukan oleh Para Pihak untuk menghasilkan PENGHASILAN sebagaimana dimaksud Pasal 4 UU Nomor 38 Tahun 2008 dan nilai penyerahan sebagaimana dimaksud UU PPN?*

15. *Bahwa sekalipun Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu **menambah kemampuan ekonomis**, tetapi tambahan kemampuan ekonomis ini hanyalah bersifat hitungan matematika, yang mana hitungan matematika tersebut tidak dapat begitu saja dianggap memiliki kedudukan hukum sebagai tambahan kemampuan ekonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan Nilai Penyerahan menurut UU PPN karena harus diatur juga menurut hukum sesuai dengan Pendapat Mahkamah Konstitusi tersebut.*

16. *Bahwa Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling), sedangkan Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Penyerahan obyek PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling).*

17. *Baik dari sisi Sumber, 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 Perbuatan-perbuatan berdasar Undang-undang (regeling) sehingga tambahan kemampuan ekonomis tersebut dapat dianggap sebagai obyek PPH dan PPN?

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

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

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

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

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

a. Aspek Pajak Penghasilan

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

b. Aspek Pajak Pertambahan Nilai

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

- 5) Bahwa faktanya berdasarkan SKPKB-SKPKB dan surat Direktur Jenderal Pajak dengan Surat Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 tersebut, Direktur Jenderal Pajak menjadikan Biaya Transportasi (BT KEPUTUSAN) sebagai Objek Pajak Penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Objek PPN menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPN. Sebab, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN **membolehkan Biaya Transportasi yang diterima atau diperoleh Agen yang ditentukan oleh**

KEPUTUSAN Gubernur dijadikan sebagai Objek Pajak Penghasilan dan Objek PPN yang harus dipajaki.

- 6) Bahwa terlihat berdasarkan SKPKB-SKPKB dan surat Direktur Jenderal Pajak dengan Surat Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 tersebut, ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN hanya berpatokan kepada Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (AGEN) dan NILAI PENGGANTIAN (Biaya Transportasi) **tanpa memperhatikan sumber Penghasilan dan Nilai Penggantian tersebut apakah bersumber dari perbuatan berdasarkan perundang-undangan atau tidak bersumber dari perbuatan berdasarkan perundang-undangan** (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. Dalam konteks ini, peran serta rakyat dalam menentukan kebijakan pajak tidak dilakukan secara langsung (*indirect participation*) tetapi melalui representasi rakyat di DPR, maka seharusnya pengertian Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak haruslah Penghasilan yang diterima atau diperoleh berdasarkan peraturan perundang-undangan **BUKAN** berdasarkan 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 Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN karena dalam kasus yang spesifik ini membuktikan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN telah mengandung “Penghasilan dan Nilai berupa Biaya Transportasi yang ditentukan berdasarkan KEPUTUSAN” bukan “Penghasilan 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;

- 9) Bahwa dengan demikian, Para PEMOHON **telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual (telah terjadi)**, sebab terjadi ketidakpastian hukum akibat pertentangan antara Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dengan Pasal 23A UUD 1945.

15. Bahwa berkaitan dengan hubungan sebab akibat antara kerugian konstitusional dengan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujiannya, dapat disampaikan bahwa berlakunya 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 secara spesifik dan **aktual**. Bahwa apabila ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak dimaknai sebagaimana Petitum Para PEMOHON, maka Para PEMOHON tidak akan mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

16. 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 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 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;

17. Bahwa berdasarkan dalil yang telah diuraikan di atas, maka Para PEMOHON memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN terhadap UUD 1945 karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan telah memenuhi syarat kerugian hak konstitusional.

III. ALASAN PERMOHONAN

A. Konsep Taxing Power dan Prinsip Legalitas Pungutan Pajak

1. Bahwa *Taxing Power* menunjukkan kewenangan suatu negara untuk mengenakan pajak di negaranya: *the power to tax*. *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;
2. 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);
3. 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*);
4. 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;

5. 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);

6. 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”;

7. 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);
8. 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;
9. 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. Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

1. Bahwa negara Indonesia memiliki konstitusi yang juga memuat aturan mengenai perpajakan. UUD 1945 menggunakan istilah “pajak dan pungutan lain yang

bersifat memaksa”. 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);

2. 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;
3. 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 regulierend Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.
4. 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;
5. 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;

6. 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)

7. 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*)

8. 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);
9. 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);

10. 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);
11. 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;
12. Bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN berbunyi:
- Pasal 4 ayat (1) UU PPh : *(1) Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:*
- a. *penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;*

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

- l. keuntungan selisih kurs mata uang asing;*
- m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;*
- n. premi asuransi;*
- o. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;*
- p. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;*
- q. penghasilan dari usaha berbasis syariah;*
- r. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan*
- s. surplus Bank Indonesia.*

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

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

Berdasarkan ketentuan ini, maka terdapat penyebab timbulnya penghasilan dan pertambahan nilai.

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;**
16. 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.”*;

17. 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;
18. 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;
19. Bahwa faktanya, Direktur Jenderal Pajak memungut pajak atas sumber objek yang dihasilkan secara langsung dari KEPUTUSAN. Hal ini dapat dilihat dari diterbitkannya SKPKB-SKPKB kepada Para PEMOHON 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 dan
 5. Surat Direktur Jenderal Pajak nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024
20. Bahwa berdasarkan uraian diatas terlihat Direktur Jenderal Pajak memajaki Biaya Transprotasi yang bersumber dari KEPUTUSAN.
21. Bahwa praktik pemajakan terhadap sumber penghasilan dan penambahan nilai dalam konteks KEPUTUSAN sangat berpotensi mendistorsi prinsip legalitas dalam perpajakan. Bahwa Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN

menjadi keliru bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945 jika meliputi sumber objek berdasar KEPUTUSAN.

C. Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN Menimbulkan Ketidakpastian Hukum dan oleh karenanya Bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

1. 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”*;
2. 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);
3. Bahwa secara teoritik, ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang dimohonkan pengujian menimbulkan permasalahan konstitusionalitas, karena tidak dapat memberikan kepastian hukum, jaminan perlindungan hukum yang akhirnya tidak memberi rasa keadilan, oleh karena 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. Norma Pasal 4 ayat

(1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tersebut dan praktiknya menimbulkan ketidakpastian hukum yang adil bagi para Pemohon. Ketentuan a quo yang dimohonkan pengujian tidak memenuhi syarat kaidah hukum sebagaimana dikemukakan Fuller, terutama syarat “aturan tidak boleh saling kontradiktif”;

4. Negara hukum yang telah diadopsi dalam UUD 1945 meletakkan suatu prinsip bahwa setiap orang memiliki hak asasi (HAM), yang dengan demikian mewajibkan orang lain, termasuk di dalamnya negara, untuk menghormatinya. Bahkan secara konstitusional, ketentuan konstitusional tentang HAM tersebut dalam perspektif historis-filosofis dalam pembentukan negara dimaksudkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan berdasarkan kemanusiaan yang adil dan beradab [*vide* Pembukaan UUD 1945]. Oleh karena itu, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 28I ayat (4) UUD 1945, bahwa negara berkewajiban untuk memberikan perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan terhadap HAM;
5. 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*);
6. 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;

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

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

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

keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan

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

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

- i. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
- j. impor Barang Kena Pajak;*
- k. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*

- l. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
- m. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
- n. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;*
- o. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan*
- p. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.*

Berdasarkan ketentuan ini, maka penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan pertambahan nilai semuanya dipajaki tanpa melihat sumber hukum atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan 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 norma Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN memperluas makna objek pajak yang tidak hanya bersumber dari perbuatan undang-undang tetapi juga meliputi objek yang bersumber dari KEPUTUSAN;

- 8. 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 secara keseluruhan bukan KEPUTUSAN;
- 9. 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*;

10. Bahwa pertentangan antara norma Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dan 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 **pertama**, terjadi ketidakpastian berkenaan dengan dasar hukum sumber penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan penambahan nilai yang digunakan dalam bidang perpajakan, undang-undang atau KEPUTUSAN;
11. Bahwa dalam praktiknya, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN meliputi dasar hukum sumber objek yaitu undang-undang dan KEPUTUSAN. Praktik seperti ini terjadi oleh karena ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak secara tegas menyatakan bahwa sumber objek penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan penambahan nilai haruslah berdasar undang-undang;
12. Bahwa dampaknya, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN ternyata memajaki Biaya Transportasi yang besarnya ditentukan oleh KEPUTUSAN Gubernur/Walikota/Bupati. Dengan demikian, Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung pemajakan atas Biaya Transportasi yang besarnya ditentukan oleh Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati. Pemajakan tersebut yang seharusnya hanyalah bersifat penggantian Biaya Transportasi merugikan wajib pajak yang diharuskan mengangkut gas LPG 3kg dari Agen ke Pangkalan;
13. **Ketidakpastian hukum** yang diciptakan oleh norma Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang tidak sesuai dengan Pasal 23A UUD 1945 telah melanggar ketentuan **Pasal 28D ayat (1) UUD 1945** yang menegaskan bahwa “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*”. Pelanggaran terhadap prinsip kepastian hukum tersebut juga melanggar prinsip Indonesia sebagai Negara Hukum sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan **Pasal 1 ayat (3) UUD 1945** bahwa “*Negara Indonesia adalah negara hukum*”.

IV. PETITUM

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

1. Mengabulkan Permohonan Para PEMOHON untuk seluruhnya;
2. Menyatakan frasa “... *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 “... *diterima atau diperoleh Wajib Pajak secara langsung berdasarkan perbuatan berdasarkan perundang-undangan...*”;
3. Menyatakan **Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia 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*

4. Memerintahkan memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

Hormat Kami

Kuasa Hukum Para Pemohon

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

Sintha Donna Tarigan, S.H.,

Marhaen, SH.,

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



Serimitha Br Karo, SH.,

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