



PUTUSAN
Nomor 47/PUU-XII/2014

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 permohonan Pengujian Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

[1.2] **PT. COTRANS ASIA**, dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : **TN. LEE KI MAN**
Jabatan : Direktur Utama PT. Cotrans Asia
Alamat : Tanah Merah Coal Terminal, Desa Janju, Kecamatan Tanah Grogot, Kabupaten Paser, Provinsi Kalimantan Timur

Dalam hal ini berdasarkan surat kuasa khusus bertanggal 21 Januari 2014 memberi kuasa kepada **Denny Kailimang, S.H., M.H., Harry Ponto, S.H., LL.M., Judiati Setyoningsih, S.H., Rendy Kailimang, S.H., Filipus Arya Sembadastyo, S.H., Marulam J. Hutauruk, S.H., dan Sabaruddin Yasin, S.H., S.Ag., MT** kesemuanya adalah Advokat dan Paralegal yang tergabung dalam Tim Kuasa Hukum PT. Cotrans Asia yang beralamat di Menara Kuningan Lt. 14/A, Jalan H.R. Rasuna Said Blok X-7 Kav. 5, Jakarta 12940, yang bertindak baik bersama-sama maupun sendiri-sendiri untuk dan atas nama Pemberi Kuasa;

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

[1.3] Membaca permohonan Pemohon;
Mendengar keterangan Pemohon;
Mendengar dan membaca keterangan Presiden;
Membaca keterangan Dewan Perwakilan Rakyat;
Mendengar dan membaca keterangan ahli Pemohon;



Mendengar dan membaca keterangan ahli Presiden;
 Memeriksa bukti-bukti Pemohon;
 Memeriksa bukti-bukti Presiden;
 Membaca kesimpulan Pemohon dan Presiden;

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa Pemohon mengajukan permohonan dengan surat permohonan bertanggal 15 April 2014 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 15 April 2014, berdasarkan Akta Penerimaan Berkas Permohonan Nomor 113/PAN.MK/2014 dan dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi dengan Nomor 47/PUU-XII/2014 pada tanggal 28 April 2014, yang telah diperbaiki dengan permohonan bertanggal 23 Juli 2014 dan diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 24 Juli 2014, yang menguraikan hal-hal sebagai berikut:

I. Kewenangan Mahkamah Konstitusi

Pemohon melalui permohonan ini memohon agar Mahkamah Konstitusi ("MK") melakukan pengujian Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 sesuai dengan kewenangannya;

Merujuk pada Pasal 24 ayat (1) UUD 1945 *juncto* Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU MK), salah satu kewenangan MK adalah melakukan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945;

1. Pasal 24C ayat (1) Perubahan Ketiga 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 memutuskan perselisihan tentang hasil pemilihan umum;*
2. Pasal 10 ayat (1) huruf a UU MK 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..."

3. Selain itu, Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (selanjutnya disebut UU 12/2011) mengatur bahwa "*Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi.*"
4. Peraturan perundang-undangan yang Pemohon mohonkan kepada Mahkamah Konstitusi untuk dilakukan pengujian melalui Permohonan ini adalah Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, oleh karena itu berdasarkan hal-hal sebagaimana tersebut di atas, MK berwenang untuk memeriksa dan memutus Permohonan *a quo*;

II. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon

5. Pasal 51 ayat (1) UU MK, mengatur 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."
6. Penjelasan Pasal 51 ayat (1) UU MK menyatakan "*Yang dimaksud dengan hak konstitusional adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.*"
7. Berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK terdapat 2 (dua) syarat yang harus dipenuhi oleh pemohon hak uji materi, yaitu (i) pemohon harus termasuk dalam subjek hukum sebagaimana diuraikan dalam Pasal 51 ayat (1) huruf a s.d. huruf d UU Mahkamah Konstitusi; dan (ii) hak dan/atau kewenangan konstitusional pemohon dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang;
8. Bahwa merujuk pada beberapa Putusan MK RI, antara lain Putusan Nomor 006/PUU-III/ 2005 tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Nomor II/PUU-V/2007 tanggal 20 September 2007, MK RI berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:



- 1) adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- 2) hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- 3) kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- 4) adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- 5) adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

Hak dan/kewenangan konstitusional Pemohon dirugikan dengan berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan

9. Pemohon adalah badan hukum privat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) huruf c UU MK yang hak-hak konstitusionalnya telah dirugikan oleh berlakunya Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, yang mengatur bahwa "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.*"
10. Sebagai badan hukum privat yang didirikan berdasarkan hukum negara Republik Indonesia, Pemohon memiliki hak-hak konstitusional yang dijamin konstitusi untuk mendapatkan pengakuan, jaminan perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum dalam naungan negara hukum sebagaimana dimaksud oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;
 Pemohon juga memiliki berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif sesuai ketentuan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.
11. Hak-hak konstitusional Pemohon dirugikan atau setidaknya-tidaknya hak-hak konstitusional Pemohon potensial dapat terjadi dengan berlakunya Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 sebagaimana diuraikan di bawah ini;
12. Pemohon adalah perusahaan Penanaman Modal Dalam Negeri yang bergerak dalam bidang jasa angkutan laut dalam negeri yang menyediakan jasa



pemindahan barang/muatan (*transshipment*) yaitu batubara milik perusahaan pertambangan batubara dengan menggunakan moda angkutan laut berupa Kapal *Barge* (Tongkang) yang ditarik dengan *Tugboat* (*Tugboat-Barge*) yaitu dari tempat penimbunan/terminal (*stockpile*) batubara milik perusahaan pertambangan batubara tersebut hingga masuk untuk dimuat ke kapal pengangkut besar (*mother vessel*) yang dikirim oleh pembeli batubara yang berlabuh di lepas pantai di Teluk Adang (Adang Bay), Tanah Grogot;

13. Dalam rangka menyelenggarakan jasa *transshipment*, Pemohon bekerja sama dengan beberapa perusahaan pelayaran luar negeri yang merupakan Bentuk Usaha Tetap (BUT)/*Permanent Establishment*, antara lain yaitu BUT Samika Shipping Pte. Ltd. (*Samika*), BUT Kidecrane Transportes Maritimos LDA (*Kidecrane*) dan BUT *Twinstar Shipping Limited* (*Twiustar*);

Adapun ruang lingkup kerjasama antara ketiga BUT dengan Pemohon berdasarkan perjanjian-perjanjian antara Pemohon dengan ketiga BUT tersebut adalah:

1. Berdasarkan perjanjian antara Pemohon dan BUT *Twinstar* (pemberi jasa), BUT *Twinstar* menyediakan 1 (satu) buah Kapal *Floating Loading Facility* beserta awaknya untuk memindahkan batubara dari Kapal Tongkang ke *mother vessel*.
2. Berdasarkan perjanjian antara Pemohon dan BUT *Kidecrane* (pemberi jasa), BUT *Kidecrane* menyediakan 2 (dua) buah Kapal *Floating Crane* beserta awaknya untuk memindahkan batubara dari Kapal Tongkang ke *mother vessel*;
3. Berdasarkan perjanjian antara Pemohon dan BUT *Samika* (pemberi jasa), BUT *Samika* menyediakan 1 (satu) buah Kapal *Flat Top Deck Cargo Barge* (tanpa awak) untuk dipergunakan Pemohon mengangkut batubara dari tempat penimbunan batubara milik perusahaan tambang untuk mendekati *mother vessel* yang dikirim oleh pembeli batubara yang berlabuh di lepas pantai di Teluk Adang.

Sebagai imbalan atas penyediaan jasa oleh BUT *Twinstar* dan BUT *Kidecrane* (*ocean freight*), Pemohon membayar kepada kedua BUT tersebut berdasarkan volume batubara yang dipindahkan per tahun. Dan sebagai imbalana atas penyediaan jasa oleh BUT *Samika* (*ocean freight*), Pemohon membayar kepada BUT *Samika* berdasarkan biaya tetap sebesar US \$



50,000.00 per bulan;

Berdasarkan transaksi yang dilakukan antara Pemohon dan ketiga BUT tersebut di atas, tidak ada penyerahan alat. Kapal-kapal yang disediakan oleh BUT *Twinstar*, BUT *Kidecrane* dan BUT Samika sebagaimana tersebut pada angka 13 butir 1 s.d. 3 di atas penguasaan fisiknya tetap ada pada ketiga BUT tersebut;

14. Sehubungan dengan pembayaran-pembayaran *ocean freight* oleh Pemohon kepada BUT *Twinstar*, BUT *Kidecrane* dan BUT Samika atas jasa yang diberikan oleh ketiga BUT sebagaimana Pemohon uraikan di atas, Pemohon telah memotong PPh Pasal 15 (Final) UU Pajak Penghasilan, yaitu sebesar 2,64% (dua koma enam empat persen) (catatan: ketentuan PPh Pasal 15 diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan), yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Perhitungan Khusus Penghasilan Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri ("KMK No.417/1996"). Pemohon selanjutnya telah menyetorkan PPh Pasal 15 (Final) tersebut;
15. Bahwa kemudian (sebelum Permohonan ini diajukan), Direktorat Jenderal Pajak Cq. Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan menerbitkan Surat Ketetapan Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 23 Nomor 00001/203/07/725/07 tanggal 11 Desember 2007 Masa Pajak Maret s.d. Oktober 2007 (SKPKB PPh Pasal 23) kepada Pemohon yang menetapkan PPh Pasal 23 kurang bayar terhadap pemotongan pajak atas pembayaran-pembayaran *ocean freight* yang telah dilakukan Pemohon kepada ketiga BUT perusahaan pelayaran luar negeri tersebut di atas;
Rezim perpajakan saat itu (sebelum Undang-Undang RI No. 36 Tahun 2008) menyerahkan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk menentukan pungutan pajak atas penghasilan dari jenis jasa lain, dan karena itu oleh Direktorat Jenderal Pajak kegiatan usaha yang dilakukan Pemohon dan ketiga BUT mitra kerjasama Pemohon dalam penyediaan jasa pemindahan (muatan) batubara kemudian digolongkan dalam jenis jasa lain sehingga terhadap imbalan yang diterima sehubungan dengan penyediaan jasa tersebut diberlakukan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dari PPh



Pasal 15 (final).

16. Bahwa selanjutnya, pada tanggal 28 September 2008, diundangkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2009;

Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, mengatur bahwa *"Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan."*

17. Selanjutnya, sebagai pelaksanaan dari ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, pada tanggal 31 Desember 2008 Menteri Keuangan menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2008 tentang Jenis Jasa Lain Sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf C angka 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana telah Beberapa Kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 ("PMK No. 244/2008"). PMK Nomor 224/2008 mengatur tentang jasa-jasa apa saja yang termasuk dalam lingkup pengertian jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf angka 2 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;

18. Pemohon keberatan dengan frasa JENIS JASA LAIN dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 karena Pemohon menilai frasa tersebut memiliki ruang lingkup yang terlalu luas serta mengandung bermacam-macam pengertian (multitafsir) sehingga berpotensi merugikan para pelaku usaha di bidang jasa angkutan laut dalam negeri yang menyediakan jasa pemindahan barang/muatan (transshipment) seperti Pemohon. Karena ketidakpastian tafsir frasa jenis jasa lain dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, dalam tatanan pelaksanaannya diduga Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan kemudian menentukan bahwa seluruh pengangkutan batubara di laut termasuk ke dalam jenis jasa lain sebagaimana dimaksud Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, sehingga setiap imbalan yang diterima sehubungan dengan jasa pengangkutan batubara di laut menjadi obyek pemotongan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dari tarif pemotongan PPh Pasal 15 (Final);



19. Bahwa kekuatiran Pemohon mengenai adanya potensi kerugian bagi pelaku usaha di bidang jasa angkutan laut nyata terbukti dengan terbitnya pendapat hukum dari Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan sebagaimana tertuang dalam surat Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan Nomor Shimb-148/WPJ.14/KP.0506/2012 tertanggal 6 November 2012 yang ditujukan/alamatkan kepada perusahaan pertambangan yang merupakan klien dari Pemohon, yang menyatakan seluruh pengangkutan batubara dengan menggunakan tongkang sampai tempat penyerahan adalah termasuk dalam Jasa Lain, dan oleh karenanya menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23;
20. Sebagai perusahaan pelayaran yang menyediakan jasa pengangkutan/pemindahan batubara dengan menggunakan Kapal Tongkang sebagaimana Pemohon uraikan di atas, Pemohon merasa sangat dirugikan dan/atau berpotensi dirugikan hak-hak konstitusionalnya dengan berlakunya Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;
- Kerugian dan/atau potensi kerugian konstitusional yang dimaksud oleh Pemohon adalah bahwa sebagai perusahaan yang menyediakan jasa pemindahan batubara dengan Kapal Tongkang dari tempat penimbunan/terminal (*stockpile*) batubara milik perusahaan pertambangan batubara ke kapal pengangkut besar (*mother vessel*) yang dikirim oleh pembeli batubara, dan yang dalam penyediaan jasa *transshipment* dimaksud bekerja sama dengan BUT perusahaan pelayaran luar negeri, akan menanggung beban pajak penghasilan sesuai ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf c UU Pajak Penghasilan yang lebih tinggi dari yang seharusnya yaitu sebesar 2,64% yang merupakan tarif PPh Final atas Usaha Pelayaran berdasarkan Pasal 15 UU Pajak Penghasilan;
- Hal ini karena pembayaran-pembayaran yang dilakukan atau akan dilakukan oleh Pemohon kepada BUT perusahaan pelayaran luar negeri atas transaksi antara Pemohon dengan BUT tersebut dikategorikan sebagai penghasilan/imbalance sehubungan dengan JASA LAIN dan karenanya merupakan obyek pemotongan PPh Pasal 23. Padahal jelas bahwa berdasarkan uraian Pemohon di atas, jasa yang diberikan oleh Pemohon dan ketiga BUT perusahaan pelayaran luar negeri adalah Jasa Pelayaran, yaitu jasa pemindahan (*transshipment*) batubara dari tempat penimbunan/terminal



(*stockpile*) batubara milik perusahaan pertambangan hingga masuk ke kapal pengangkut besar (*mother vessel*) yang dikirim oleh pembeli batubara;

21. Tentunya kita semua setuju bahwa pajak merupakan kewajiban setiap warga negara kepada negaranya demi terciptanya masyarakat yang adil dan makmur. Akan tetapi, pemungutan pajak dari negara tentunya juga harus sesuai dengan asas-asas serta tatanan hukum yang berlaku, sehingga hak-hak warga negara yang dijamin oleh konstitusi tidak dilanggar;
22. Selain itu, dalam sistem pemungutan pajak dimana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang tidak terletak pada wajib pajak sendiri melainkan pada Direktorat Jenderal Pajak cq. Kementerian Keuangan membuka celah terjadinya kesewenang-wenangan dari pihak tersebut dalam menafsirkan atau memaknai ketentuan-ketentuan terkait dengan pemotongan atau pemungutan pajak tanpa memperhatikan Undang-Undang lain yang mengatur lapangan/bidang usaha tertentu;
23. Bahwa frasa jenis jasa lain yang mengandung sifat *muld tafsir*, yang jika ditafsirkan dengan cara tertentu tanpa memperhatikan undang-undang lain yang mengatur lapangan/bidang usaha tertentu dapat menyebabkan kekeliruan dalam menafsirkan dan dalam menerapkan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, sehingga bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945, sebagaimana pendapat hukum Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan tanggal 6 November 2012, yang telah memberikan ketidakpastian hukum dan mencederai jaminan perlindungan atas hukum yang adil terhadap diri Pemohon, selaku pelaku usaha di bidang pelayaran;
 Bukti bahwa bidang usaha Pemohon dan ketiga BUT yang jasanya digunakan Pemohon dalam rangka penyediaan jasa angkutan pemindahan batubara di laut termasuk dalam bidang usaha pelayaran adalah sebagai berikut:
 - 23.1 (i) Anggaran Dasar Pemohon yang termaktub dalam Akta Pendirian PT Cotrans Asia yaitu Akta tertanggal 18 Juni 2004 Nomor 09 yang dibuat dihadapan Rosliana S.H., Notaris di Bekasi, yang telah disahkan dengan Keputusan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor C-20716.HT.01.01.TH.2004 tanggal 18 Agustus 2004 tentang Pengesahan Badan Hukum Perseroan;



- (ii) Surat Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 50/1/IP/PMDN/2013 tanggal 15 Agustus 2013 tentang Izin Prinsip Penanaman Modal Dalam Negeri; dan
- (iii) Surat Keputusan Direktorat Jenderal Perhubungan Laut Nomor BXXV-724/AL58 tanggal 5 November 2004 tentang Izin Usaha Perusahaan Angkutan Laut (SIUPAL) PT Cotrans Asia;
- (iv) Sesuai peraturan perundang-undangan di bidang pelayaran, ketiga BUT tersebut telah menunjuk Perusahaan Pelayaran Dalam Negeri sebagai agennya untuk mewakili kepentingannya dalam melakukan kegiatan usaha di Indonesia dan telah memperoleh izin operasional (Surat Izin Usaha Perusahaan Angkutan Laut /SIUPAL) dari instansi yang berwenang dibidang jasa pelayaran, yaitu Direktorat Jenderal Perhubungan Laut pada Kementerian Perhubungan melalui agen yang ditunjuknya tersebut.

23.2 Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran ("UU Pelayaran"), kegiatan pokok yang dilakukan oleh Pemohon dan ketiga BUT jelas merupakan kegiatan pelayaran khususnya pengangkutan di perairan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 dan angka 3.

Pasal 1 angka 1 UU Pelayaran menyebutkan, "*Pelayaran adalah satu kesatuan sistem yang terdiri atas angkutan di perairan, kepelabuhanan, keselamatan dan keamanan, serta perlindungan lingkungan maritim.*"

Pasal 1 angka 3 UU Pelayaran menyebutkan, "*Angkutan di perairan adalah kegiatan mengangkut dan/atau memindahkan penumpang dan/atau barang dengan menggunakan kapal.*"

Sedangkan yang dimaksud dengan KAPAL menurut UU Pelayaran adalah sebagaimana diuraikan dalam Pasal 1 angka 36 yang menyebutkan "*Kapal adalah kendaraan air dengan bentuk dan jenis tertentu yang digerakkan dengan tenaga angin, tenaga mekanik, energi lainnya, ditarik atau ditunda, termasuk kendaraan yang berdaya dukung dinamis, kendaraan di bawah permukaan air, serta alat apung dari bangunan terapung yang tidak berpindah-pindah.*"



- 23.3 Namun sebagai akibat hukum berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan, penghasilan/imbalance yang diperoleh ketiga BUT yang bekerjasama dengan Pemohon dalam penyediaan jasa *transshipment* dikategorikan atau berpotensi dikategorikan sebagai Tasa Lain sebagaimana dimaksud oleh Pasal 23 ayat (1) huruf c UU Pajak Penghasilan, dan karenanya merupakan objek pemotongan PPh Pasal 23 (indikasinya adalah pendapat hukum Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan tanggal 6 November 2012 kepada klien Pemohon yang menyatakan bahwa seluruh pengangkutan batubara dengan menggunakan tongkang sampai tempat penyerahan adalah termasuk dalam Jasa Lain, dan oleh karenanya menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23). Penafsiran yang demikian jelas merugikan Pemohon, karena Pemohon sebagai pemungut pajak terhadap penghasilan/imbalance yang diterima oleh ketiga BUT perusahaan pelayaran dari Pemohon harus menanggung beban pajak penghasilan yang lebih besar dari yang seharusnya dibayar oleh perusahaan pelayaran berdasarkan Pasal 15 UU Pajak Penghasilan; Selanjutnya, dalam persidangan Pemohon akan membuktikan bahwa kerugian-kerugian yang dialami atau berpotensi dialami oleh Pemohon termasuk pula kerugian-kerugian lain di luar kerugian yang bersifat materi (dalam bentuk uang).
24. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas, maka kelima syarat mutlak yang harus dipenuhi Pemohon untuk dapat mengajukan permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 sebagaimana disebutkan pada angka 8 Permohonan ini telah dipenuhi Pemohon. Syarat pertama adalah kualifikasi Pemohon sebagai badan hukum privat untuk bertindak sebagai pemohon sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK. Syarat kedua dengan berlakunya suatu Undang-Undang hak dan/atau kewenangan konstitusional pemohon dirugikan. Syarat ketiga, kerugian konstitusional tersebut bersifat spesifik. Syarat keempat kerugian tersebut timbul akibat berlakunya Undang-Undang yang dimohon. Syarat kelima, kerugian konstitusional tersebut tidak akan terjadi lagi kalau permohonan ini dikabulkan.
- Bahwa uraian Pemohon di atas membuktikan Pemohon memiliki kedudukan



hukum (*legal standing*) untuk bertindak sebagai pemohon dalam Permohonan ini. Berdasarkan kualifikasi dan syarat tersebut di atas, maka Pemohon sebagai badan hukum privat benar-benar telah dirugikan hak konstitusionalnya akibat berlakunya Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 karena frasa "jenis jasa lain" memiliki ruang lingkup yang terlalu luas serta mengandung bermacam-macam pengertian (multitafsir). Akhirnya, apabila Permohonan ini dikabulkan, maka hak konstitusional Pemohon dipastikan tidak lagi dirugikan. Dengan demikian syarat keududukan hukum (*legal standing*) Pemohon telah sesuai dan memenuhi ketentuan yang berlaku.

III. Alasan-Alasan Pemohon Mengajukan Permohonan Pengujian Pasal 23 ayat 2 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Untuk Diuji Oleh Mahkamah Konstitusi

Melalui Permohonan ini, Pemohon mengajukan permohonan uji materi Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 terhadap Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) UUD 1945;

Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan menyatakan, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.*"

Sedangkan bunyi ayat (1) huruf c angka 2 dari Pasal 23 sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) di atas, kami kutip dibawah ini:

Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 UU Pajak Penghasilan menyatakan "*Atas penghasilan tersebut di bawah ini dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan:*

- a. *Sebesar 15 % (lima belas persen)...dan seterusnya;*
- b. *Dihapus;*
- c. *sebesar 2% (dua persen) dari jumlah bruto atas:*
 1. *sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang*



telah dikenai Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2); dan

2. *imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21."*

Adapun pasal-pasal UUD 1945 yang menjadi batu uji terhadap Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan yang dimohonkan uji materi oleh Pemohon dalam permohonan ini adalah sebagai berikut:

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, yang berbunyi "*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.*"

Pasal 28I ayat (2) yang berbunyi "*Setiap orang bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif*";

A. Pemohon berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil dalam negara hukum.

- 1) Bahwa sejak dilakukannya perubahan terhadap UUD 1945, telah terjadi perubahan yang mendasar dalam sistem ketatanegaraan Republik Indonesia. Perubahan pokok dilakukan pada diakuinya hak-hak asasi manusia, termasuk adanya kesamaan di dalam hukum dan pemerintahan, hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil;
- 2) Bahwa negara Republik Indonesia, sesuai dengan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 adalah negara hukum;
- 3) Bahwa secara yuridis UUD 1945 memberikan jaminan yang sangat kuat bagi pengakuan terhadap hak-hak asasi manusia;

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, menyediakan instrumen berupa hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum, dimana dinyatakan bahwa "*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*".

Norma konstitusi di atas mencerminkan prinsip-prinsip hak asasi manusia yang berlaku secara universal. Dalam kualifikasi yang sama, setiap orang, termasuk Pemohon. Namun pada kenyataannya, Pemohon dan mitra kerja sama usaha



Pemohon (ketiga BUT sebagaimana Pemohon uraikan di atas) yang bergerak dibidang usaha pelayaran dapat dikenakan pungutan pajak penghasilan yang lebih besar dari yang seharusnya karena tidak adanya kepastian hukum yang adil; Pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud di atas juga mencakup pengakuan, jaminan, dan perlindungan atas asas-asas hukum yang berlaku universal. Salah satu asas hukum yang diakui eksistensinya dalam sistem hukum Indonesia adalah perlindungan dari tindakan semena-mena dari pejabat yang berwenang;

A.1. Akibat Frasa Jenis Jasa Lain Dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Yang Multitafsir Pemberlakukan Pasal Tersebut Memberikan Ketidakpastian Hukum Bagi Pemohon Dan Merugikan Pemohon Yang Berusaha Dibidang Pelayaran/Angkutan Laut Karena Bidang Usaha Pemohon Tersebut Dikategorikan Sebagai Jenis Jasa Lain Sebagaimana Diatur Dalam Pasal 23 Ayat (2) UU Pajak Penghasilan

25. Hukum perpajakan Indonesia menuntut norma kepastian hukum supaya tidak terjadi perdebatan penafsiran mengenai pungutan yang bersifat memaksa yang dilakukan oleh negara. Bahwa oleh karena pungutan pajak bersifat memaksa untuk kepentingan negara, maka untuk menghindari perdebatan penafsiran dan demi memelihara kepastian hukum.

26. Sejalan dengan UUD 1945 yang memberikan jaminan kepastian hukum kepada setiap orang, demi terciptanya kepastian hukum, pada bagian menimbang UU Pajak Penghasilan dinyatakan bahwa norma-norma perpajakan perlu disesuaikan dengan Pancasila dan UUD 1945:

"Bahwa sistem dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang merupakan landasan pelaksanaan pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku perlu diperbaharui dan disesuaikan dengan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945."

"Bahwa oleh karena itu sistem dan peraturan perundang-undangan perpajakan pada umumnya, pajak perseroan, pajak pendapatan, dan pajak atas bunga, dividen, dan royalti yang berlaku dewasa ini pada khususnya perlu diperbaharui dan disesuaikan sehingga lebih memberikan kepastian hukum, sederhana, mudah pelaksanaannya, serta lebih adil dan merata."

27. Undang-Undang Perpajakan merupakan salah satu unsur dalam sistem perpajakan. Pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) dapat dilaksanakan apabila



diketahui dengan jelas siapa yang dikenai pajaknya (Subjek Pajak), apa yang dikenai pajaknya (Objek Pajak), periode penghasilan yang dikenakan pajaknya (Tahun Pajak), berapa besaran pajak yang dikenakan (Tarif Pajak), dan bagaimana tata cara dan mekanisme pengenaan pajaknya (Prosedur Perpajakannya). Kelima hal tersebut harus diatur dalam Undang-Undang Perpajakan agar pemungutan Pajak Penghasilan terjamin kepastian hukumnya.

28. Bahwa ternyata pemberlakuan Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan jauh dari jaminan kepastian hukum, karena selain bertentangan dengan norma kepastian hukum yang dijamin oleh UUD 1945, pemberlakuan ketentuan tersebut tidak sejalan dengan bagian menimbang UU Pajak Penghasilan itu sendiri.
29. Berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Pemohon yang berusaha dibidang pelayaran atau pengangkutan laut, dimana atas setiap imbalan yang diterima Pemohon sehubungan dengan jasa pengangkutan batubara di laut yang seharusnya merupakan objek pemotongan PPh Pasal 15 (Final), menjadi dikenakan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dengan berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan. Hal ini karena jasa pengangkutan batubara di laut dikategorikan sebagai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan.
30. Ketidakpastian hukum bagi Pemohon tersebut timbul akibat frasa jenis jasa lain dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan yang memiliki ruang lingkup yang terlalu luas serta mengandung bermacam-macam pengertian (multitafsir) sehingga dengan tidak adanya batasan yang jelas/tegas mengenai kegiatan-kegiatan usaha apa saja yang termasuk dalam jenis jasa lain, maka frasa jenis jasa lain yang jika ditafsirkan dengan cara tertentu tanpa memperhatikan Undang-Undang lain yang mengatur lapangan/bidang usaha tertentu, misalnya peraturan dibidang angkutan laut atau pelayaran dapat menyebabkan kekeliruan dalam menafsirkan dan dalam menerapkan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, sehingga bertentangan dengan Pasal 28D ayat: (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.
31. Terkait dengan bidang usaha pemohon di bidang pelayaran, hal tersebut dapat dibuktikan sebagaimana uraian Pemohon di bawah ini (mohon Majelis



Hakim Konstitusi merujuk pula uraian Pemohon pada angka 23 di atas):

- (i) Berdasarkan perjanjian-perjanjian antara Pemohon dan BUT-BUT sebagaimana tersebut di atas, diketahui bahwa jasa pengangkutan batubara yang diberikan oleh masing-masing BUT kepada Pemohon adalah untuk memindahkan batubara milik perusahaan pertambangan yang menjadi klien Pemohon dari Kapal Barge/Kapal Tongkang ke Kapal Pengangkut (*mother vessel*) yang dikirim oleh pembeli batubara yang berlabuh di lepas pantai di Teluk Adang.

Bahwa mengenai perjanjian tentang *charter* kapal, telah diatur secara khusus dalam Buku II tentang Hak-hak dan Kewajiban-kewajiban yang Terbit dari Pelayaran yaitu Kitab Undang-Undang Hukum Dagang (KUHD) yang merupakan *lex specialis* dari ketentuan-ketentuan dalam KUH Perdata. Pasal 453 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) KUHD tentang Pencarteran Kapal, menyatakan bahwa ruang lingkup usaha ini adalah *charter* kapal atau *bareboat charter* yang merupakan jasa pelayaran:

- (1) "Yang dinamakan pencarteran kapal adalah carter menurut waktu carter menurut perjalanan.
- (2) Carter menurut waktu adalah persetujuan dengan mana pihak yang satu (si yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk selama suatu waktu tertentu, menyediakan sebuah kapal tertentu, kepada pihak lawannya (si pencarter), dengan maksud untuk memakai kapal tersebut dalam pelayaran di lautan guna keperluan pihak terakhir ini, dengan pembayaran suatu harga yang dihitung menurut lamanya waktu.
- (3) Carter menurut perjalanan adalah persetujuan, dengan mana pihak yang satu (si yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk menyediakan sebuah kapal tertentu, seluruhnya atau sebagian kepada pihak lawannya (si pencarter), dengan maksud untuk baginya mengangkut orang-orang atau barang-barang melalui lautan, dalam satu perjalanan atau lebih, dengan pembayaran suatu harga pasti untuk pengangkutan ini."

Bahkan pencarteran kapal menurut doktrin ahli hukum merupakan kegiatan usaha dalam praktik pelayaran pada umumnya:

- (a) Prof. Dr. R. Wirjono Projodikoro, S.H. (mantan Ketua Mahkamah



Agung), "Hukum Laut Bagi Indonesia", Cetakan ke-8, Sumur Bandung, Bandung, 1983, him. 130 yang menyatakan:

"Dengan disebutkannya 'time charter' dalam pasal 355 KUH Dagang itu, maka ditegaskan bahwa time charter ini, meskipun hampir sama dengan persetujuan sewa menyewa, toh masuk istilah persetujuan pengangkutan di laut. Tadi tidaklah berlaku pasal-pasal dari BW tentang sewa menyewa barang (pasal 1548 dst)."

Dengan demikian, *time charter*, termasuk *bareboat charter*, merupakan perjanjian jasa pelayaran.

(b) Drs. FDC. Sudjatmiko, "Pokok-pokok Pelayaran Niaga, Bharatara Karya Aksara, Jakarta, 1979, him. 129 yang menyatakan sebagai berikut:

"Pencarteran kapal memegang peranan yang sangat penting dalam praktek pelayaran niaga pada umumnya, dan terlebih penting lagi dalam pengangkutan barang-barang tertentu yang biasa diangkut dalam jumlah besar (in bulk) dimana penggunaan kapal-kapal cater mengambil bagian yang sangat besar.

Ada beberapa sebab yang mendorong pengusaha pelayaran untuk mencarter kapal dari pihak ketiga, atau mencarterkan kapalnya kepada pihak lain."

Berdasarkan uraian di atas maka jelas bahwa jasa penyewaan (*carter*) kapal juga termasuk di dalam ruang lingkup jasa pelayaran.

(ii) Bahwa imbalan yang diterima oleh BUT perusahaan pelayaran luar negeri untuk kompensasi biaya atas jasa mengangkut barang merupakan objek pajak penghasilan dengan dasar pengenaan pajaknya adalah norma perhitungan khusus PPh Pasal 15 Final sebesar 2,64% sebagaimana diatur dalam KMK 417/1996;

32. Bahwa ketentuan hukum selain peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan harus diberlakukan dalam hal hukum perpajakan tidak mengatur persoalan-persoalan yang bersangkutan. Kebanyakan hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-



keadaan dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam lapangan perdata.

33. Berdasarkan uraian Pemohon di atas, jelas timbul ketidakpastian hukum bagi Pemohon dengan berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan, karena kewenangan menentukan jenis jasa lain yang diberikan UU Pajak Penghasilan kepada Menteri Keuangan terlalu luas atau karena tidak adanya batasan yang jelas/tegas mengenai kegiatan usaha apa saja yang termasuk dalam jenis jasa lain, maka apabila penentuan jenis jasa lain dilakukan tanpa memperhatikan Undang-Undang lain yang mengatur bidang/lapangan usaha yang telah diatur oleh peraturan perundang-undangan yang ada, antara lain dibidang pengangkutan laut, hal tersebut dapat menimbulkan kerugian bagi para pelaku usaha, termasuk Pemohon.

A.2. Pemberlakuan Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Menimbulkan Ketidakadilan Bagi Pemohon Dan Merugikan Pemohon

34. Keadilan di dalam buku karangan Prof. Dr. Pumadi Purbacaraka, S.H diartikan sebagai keserasian antara kepastian hukum dan kesebandingan hukum, yaitu keserasian antara penggunaan hak dan pelaksanaannya (Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto, perihal Kaedah Hukum, Alumni, Bandung, 1978., hal. 23);
35. Bahwa dalam keadaan yang wajar, tidaklah benar apabila seseorang dapat memperoleh haknya secara tidak selaras dengan kewajibannya atau tidak pula benar apabila seseorang dibebani suatu kewajiban yang tidak selaras dengan haknya;
36. Sebagaimana telah diuraikan di atas, bahwa berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan telah menimbulkan situasi ketidakpastian hukum bagi Pemohon, apabila PIHAK YANG BERWENANG (Direktorat Jenderal Pajak cq. Kementerian Keuangan) memaknai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud oleh Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 UU Pajak Penghasilan tanpa memperhatikan Undang-Undang lain yang telah ada sehubungan dengan lapangan/bidang usaha tertentu, misalnya Undang-Undang di bidang pengangkutan laut, termasuk aspek hukum terkait misalnya tingkat risiko kegiatan usaha;
- Direktorat Jenderal Pajak cq. Kementerian Keuangan dalam hal ini tidak dapat menentukan/menetapkan sendiri bahwa jasa transshipment yang dilakukan



oleh Pemohon dan/atau ketiga BUT yang jasanya digunakan Pemohon termasuk ke dalam jasa lain sebagaimana dimaksud oleh Pasal 23 ayat (1) huruf c UU Pajak Penghasilan *juncto* Pasal 1 ayat (2) huruf g PMK No. 244/2008, dan karenanya merupakan obyek pemotongan PPh Pasal 23, padahal jelas diketahui bahwa kegiatan usaha Pemohon dan ketiga BUT perusahaan pelayaran asing yang jasanya digunakan Pemohon termasuk di dalam ruang lingkup usaha Pelayaran yang tunduk pada ketentuan Undang-Undang di bidang pelayaran. Dengan kata lain dalam menentukan jenis jasa lain maka tidak dapat menyimpangi lingkup kegiatan usaha yang telah secara khusus diatur oleh Undang-Undang terkait.

37. Bahwa usaha pelayaran yang dilakukan oleh Pemohon dan ketiga BUT yang jasanya digunakan oleh Pemohon tunduk pada ruang lingkup usaha pelayaran atau angkutan di perairan yang diatur oleh peraturan perundang-undangan dibidang pelayaran, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran *juncto* Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2010 tentang Angkutan di Perairan. Usaha pelayaran yang dilakukan Pemohon dan ketiga BUT yang jasanya digunakan Pemohon yaitu kegiatan transshipment dengan menggunakan Kapal memiliki karakteristik yang berbeda, misalnya dengan sewa alat pada umumnya. Usaha pelayaran ini adalah sangat penting dan strategis serta memiliki risiko yang sangat besar.

- a. Pada bagian menimbang dari UU Pelayaran disebutkan sebagai berikut:

"Mengingat penting dan strategisnya peranan pelayaran yang menguasai hajat hidup orang banyak, maka pelayaran dikuasai oleh negara yang pembinaannya dilakukan oleh Pemerintah."

- b. Doktrin Ahli Hukum Hukum Laut, M. Husseyn Umar, S.H., dalam Lintas Hukum, Tahun I Nomor 2 Mei 1996 alinea ke-2 halaman 27 menyatakan adanya resiko yang sangat besar yaitu berupa kecelakaan kapal dan/atau pencemaran laut di dalam jasa pelayaran:

"Dengan demikian, semua ketentuan yang mengatur kegiatan manusia di laut yang tidak menyangkut hukum publik adalah kajian bidang hukum maritim."

Kemudian dalam alinea ke-1 halaman 28 pada tulisan yang sama:

"tujuan kedua hukum maritim dalam rangka menegakkan ketentuan bahwa kapal-kapal yang menyinggahi pelabuhan atau berlayar di



sepanjang pantai mutlak memenuhi persyaratan-persyaratan keselamatan kapal sehingga kecelakaan kapal atau pencemaran laut dapat dihindarkan."

38. Berdasarkan seluruh uraian di atas dapat disimpulkan bahwa:
- (i) Keadilan berhubungan erat dengan keserasian 'kepastian hukum' dan kesebandingan hukum atau keserasian antara penggunaan hak dan pelaksanaannya;
 - (ii) Disebut tidak adil apabila terdapat beban kewajiban yang lebih besar dan tidak selaras dengan haknya;
 - (iii) Tidak ada kepastian hukum di dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan;
 - (iv) Risiko yang ditanggung dari jasa yang diberikan Pemohon dan ketiga BUT dalam permasalahan *a quo* adalah sangat besar dan tidak dapat dibandingkan dengan, penghasilan misalnya dari sewa alat pada umumnya;
 - (v) Dengan demikian ternyata terdapat ketidakadilan dengan berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan karena tidak adanya keselarasan antara kepastian hukum-keserasian hak dan kewajiban.
39. Mohon menjadi perhatian Yang Terhormat Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa Permohonan *a quo*, bahwa terhadap imbalan/penghasilan yang diterima oleh Pemohon dari perusahaan pertambangan batubara untuk jasa transshipment tersebut, Pemohon telah membayar pajak penghasilan dengan tarif PPh Final sesuai Pasal 15 UU Pajak Penghasilan (Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan) sebesar 2,64%. Pemotongan PPh Final Pasal 15 UU Pajak Penghasilan atas penghasilan Pemohon dari usaha jasa transshipment tersebut tidak dipermasalahkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sementara, terhadap pajak penghasilan atas imbalan yang diterima oleh ketiga BUT perusahaan pelayaran luar negeri dari Pemohon yang oleh Pemohon telah dipotong dan dibayarkan pajaknya sesuai dengan Pasal 15 UU Pajak Penghasilan dipermasalahkan oleh Direktorat Jenderal Pajak dengan menerbitkan SKPKB PPh Pasal 23 kepada Pemohon yang menetapkan PPh Pasal 23 kurang bayar terhadap pemotongan pajak atas



pembayaran-pembayaran yang dilakukan oleh Pemohon kepada ketiga BUT dimaksud (mohon merujuk pada angka 15 di atas).

40. Dengan demikian berdasarkan uraian Pemohon pada angka 38 di atas, terhadap kegiatan usaha yang sama di bidang pelayaran yang dilakukan oleh Pemohon dan ketiga BUT mitra kerjasama Pemohon dan dalam satu rangkaian bisnis proses pemindahan batubara yang dilakukan Pemohon bekerjasama dengan ketiga BUT, yaitu dari tempat penimbunan/terminal (*stockpile*) batubara milik perusahaan pertambangan hingga masuk ke kapal pengangkut besar (*mother vessel*) yang dikirim oleh pembeli batubara, terjadi perlakuan yang berbeda terhadap Pemohon dan ketiga BUT, dimana atas penghasilan/imbalan yang diterima Pemohon dari perusahaan pertambangan batubara dikenakan PPh Pasal 15 (Final) dan atas penghasilan/imbalan yang diterima BUT dari Pemohon dikenakan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi;

41. Berdasarkan uraian Pemohon di atas, jelas telah timbul ketidakadilan bagi Pemohon terlepas dari ketidakadilan tersebut dialami Pemohon sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Dengan berlakunya Pasal 23 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, dimana frasa jenis jasa lain memiliki ruang lingkup yang terlalu luas serta mengandung bermacam-macam pengertian (*multitafsir*), Pemohon berpotensi dirugikan. Sebagaimana Pemohon uraikan pada angka 19 di atas, karena ketidakpastian tafsir frasa jenis jasa lain dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, dalam tatanan pelaksanaannya keberlakuan pasal tersebut diduga bertentangan dengan UUD 1945.

Mengenai hal tersebut terbukti dengan terbitnya pendapat hukum dari Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan RI sebagaimana tertuang dalam surat Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan Nomor Shimb-148/WPJ.14/ KP.0506/2012 tertanggal 6 Nopember 2012 yang ditujukan/alamatkan kepada perusahaan pertambangan yang merupakan klien dari Pemohon, yang menyatakan seluruh pengangkutan batubara dengan menggunakan tongkang sampai tempat penyerahan adalah termasuk dalam Jasa Lain, dan oleh karenanya menjadi obyek pemotongan PPh Pasal 23. Akibatnya setiap imbalan yang diterima sehubungan dengan jasa pengangkutan batubara di laut, termasuk imbalan yang akan diterima



Pemohon dari perusahaan pertambangan batubara menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dari tarif pemotongan PPh Pasal 15 (Final).

B. Pemohon Berhak Mendapatkan Perlindungan Terhadap Perlakuan Yang Bersifat Diskriminatif Sesuai Pasal 28I ayat 2 UUD 1945

Asas Hukum Di Bidang Perpajakan Menyatakan Bahwa Pengenaan Pajak Terhadap Satu Objek Pajak Kepada Subjek Pajak Secara Diskriminatif Merupakan Hal Yang Keliru Karena Memberatkan Wajib Pajak

42. Dalam hukum pajak berlaku prinsip tidak adanya perlakuan diskriminatif dan pembedaan wajib pajak berdasarkan objek pajak, hal mana ditegaskan oleh para ahli, antara lain:

a. Adam Smith (1723-1790), seorang penulis dan filsuf yang dikenai sebagai bapak aliran ekonomi klasik kelahiran Skotlandia, dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, menekankan perlunya penerapan prinsip *efficiency, equality, certainty*, dan *convenience* (atau yang dikenai dengan *four maxims* atau *four canons*), yaitu antara lain:

- Asas *Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan): yaitu dalam pemungutan pajak orang yang berbeda dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Contohnya dalam pajak penghasilan, yang dikenakan pajak yang sama adalah orang yang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama, bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak.

b. W.J. Langen, dalam bukunya berjudul *Asas-asas Pemungutan Pajak*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- Asas kesamaan: dalam kondisi yang sama antara wajib pajak yang satu dengan yang lain harus dikenakan pajak dalam jumlah yang sama (diperlakukan sama).
- Asas beban yang sekecil-kecilnya: pemungutan pajak diusahakan sekecil-kecilnya (serendah-rendahnya) jika dibandingkan dengan nilai objek pajak. Sehingga tidak memberatkan para wajib pajak.

c. Adolf Wagner, memberikan pengertian tentang asas pemungutan pajak



sebagaimana dikutip dalam buku Dasar-dasar Ilmu Keuangan Negara, karya Soetrisno, sebagai berikut:

- Asas ekonomi: penentuan objek pajak harus tepat, agar pemungutan pajak jangan sampai menghalangi produksi dan perekonomian rakyat. Misalnya: pajak pendapatan, pajak untuk barang-barang mewah.
 - Asas keadilan: yaitu pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula.
43. Sebagaimana Pemohon uraikan di atas terhadap objek pajak yang sama yaitu imbalan dari usaha jasa pelayaran yang diterima oleh Pemohon (dari perusahaan pertambangan) dan oleh BUT yang jasanya digunakan oleh Pemohon, dikenakan ketentuan pajak penghasilan yang berbeda, yaitu ketentuan PPh Pasal 15 final sebesar 2,64% terhadap penghasilan Pemohon dan ketentuan PPh Pasal 23 terhadap penghasilan BUT yang beban pajaknya ditanggung oleh Pemohon.
44. Padahal jelas perlindungan terhadap hak-hak setiap orang untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum dilindungi oleh konstitusi Republik Indonesia, sebagaimana tertuang dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, yang mengatur hal sebagai berikut *"Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum."*
45. Selain menjamin hak setiap orang untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, Konstitusi Republik Indonesia juga mengatur bahwasanya setiap orang berhak atas kebebasan dari setiap bentuk perlakuan diskriminatif atas dasar apapun, sebagaimana dituangkan dalam Pasal 28I ayat (2) UUD 1945, yaitu: *"Setiap orang berhak bebas atas perlakuan yang diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif."*

C. Sepanjang Frasa 'Jenis Jasa Lain' Dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Diterapkan Tanpa Memperhatikan Undang-Undang Yang Mengatur Lapangan/Bidang Usaha Tertentu, Maka Hal Itu (I) Melanggar Asas-Asas Pembentukan Perundang-Undangan Dan (II) Melanggar Cita



Hukum Serta Norma Dasar Negara

46. Bahwa Ahli Hukum Perundang-undangan Paul Scholten sebagaimana dikutip oleh Prof. Dr. Maria Farida Indrati dalam buku yang berjudul Ilmu Perundang-undangan, Proses dan Teknik Pembentukannya, Penerbit Kanisius, Cetakan ke-5, 2011 menyatakan bahwa asas hukum bukanlah sebuah aturan hukum. Mencantumkan semua asas hukum secara langsung ke dalam aturan juga tidaklah mungkin akan tetapi aturan hukum ini tidak akan dapat berdiri sendiri (tidak dapat dimengerti) tanpa adanya asas hukum:

"Selain itu Paul Scholten mengemukakan bahwa, sebuah asas hukum (rechtbeginsel) bukanlah sebuah aturan hukum (rechtsregel). Untuk dapat dikatakan sebagai aturan hukum, sebuah asas hukum adalah terlalu umum sehingga ia atau bukan apa-apa atau berbicara terlalu banyak (of niets of veel te veel zeide). Penerapan asas hukum secara langsung melalui jalan subsumsi atau pengelompokan sebagai aturan tidaklah mungkin, karena itu terlebih dahulu perlu dibentuk isi yang lebih kongkrit. Dengan perkataan lain, asas hukum bukanlah hukum, namun hukum tidak akan dapat dimengerti tanpa asas-asas tersebut. Scholten mengemukakan lebih lanjut, adalah menjadi tugas ilmu pengetahuan hukum untuk menelusuri dan mencari asas hukum itu dalam hukum positif."

47. Bahwa asas-asas pembentukan peraturan Negara yang baik menurut doktrin Ahli Hukum IC. van der Vlies yang dikutip oleh Ibu Maria Farida dalam halaman 227-228 bukunya yang berjudul Ilmu Perundang-undangan, Proses dan Teknik Pembentukannya, dikembangkan dari Perkuliahan Prof. Dr. A. Hamid S. Attamimi, S.H., Kanisius, 2007:

"B. Asas-Asas Pembentukan Peraturan Negara Yang Baik (menurut I.C. van der Vlies)

"Didalam bukunya yang berjudul 'Het wetbegrip en beginselen van behorlijke regelgeving' I.C. van der Vlies membagi asas-asas dalam pembentukan peraturan Negara yang baik (*beginselen van behoorlijke regelgeving*) ke dalam asas-asas yang formal dan yang material.

Asas-asas yang formal meliputi:

1. Asas tujuan yang jelas (*beginsel van duidelijke doelstelling*);
2. Asas organ/lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste orgaan*);
3. Asas perlunya pengaturan (*het noodzakelijkheids beginsel*);



4. Asas dapatnya dilaksanakan (*het beginsel van uitvoerbaarheid*);
5. Asas consensus (*het beginsel van consensus*)

Asas-asas material meliputi:

1. Asas tentang terminology dan sistematika yang benar (*het beginsel van duidelijke terminologi en duidelijke systematiek*);
 2. Asas tentang dapat dikenali (*het beginsel van de kenbaarheid*);
 3. Asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechtgelijkheids-beginsel*);
 4. Asas kepastian hukum (*het rechtzekerheidsbeginsel*);
 5. Asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*)"
48. Bahwa asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan sebagaimana termaktub dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan ("UU No. 12 Tahun 2011") menyebutkan:
 Pasal 5 UU Nomor 10 Tahun 2004:
 Dalam membentuk Peraturan Perundang-undangan harus berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik yang meliputi:
- a. Kejelasan tujuan;
 - b. Kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat;
 - c. Kesesuaian antara jenis, hierarki dan materi muatan;
 - d. Dapat dilaksanakan;
 - e. Kedayagunaan dan kehasilgunaan;
 - f. Kejelasan rumusan; dan
 - g. Keterbukaan
49. Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan telah melanggar asas-asas pembentukan Undang-Undang di bawah ini:
- a. Melanggar asas organ/lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste orgaan*).

Menteri Keuangan secara hukum bukan organ/lembaga yang tepat yang dapat menerima kewenangan untuk menentukan (Jenis Jasa Lain' sepanjang frasa 'Jenis Jasa Lain' tersebut telah terlebih dahulu diatur oleh klasifikasi lapangan/bidang usaha dalam Undang-Undang tertentu. Dengan menyerahkan kewenangan yang 'over power' kepada Organ/



Lembaga yang tidak tepat membuat pengaturan ini telah melanggar asas organ/Lembaga yang tepat, karena ketentuan klasifikasi lapangan/bidang usaha pelayaran/pengangkutan di laut telah diatur di dalam rezim ketentuan perundang-undangan tentang kelautan.

- b. Melanggar asas perlunya pengaturan (*het noodzakelijkheids beginsel*); Tidak tepat menyerahkan seluruh kewenangan menentukan semua 'Jenis Jasa Lain' bahkan 'Jenis Jasa Lain' yang telah diatur di dalam perundang-undangan tentang pengangkutan laut kepada pejabat eksekutif setingkat Menteri. Dengan menyerahkan kewenangan yang begitu besar kepada Menteri yang kemudian ternyata dengan pelimpahan kewenangan melalui pemberian mandat dari Menteri kepada pejabat teknis (dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak), terbuka kesempatan/celah penafsiran sewenang-wenang untuk menentukan 'Jenis Jasa Lain*' adalah termasuk juga pengangkutan di laut dengan menggunakan Kapal *Barge*/Tongkang sehingga penghasilan dari jasa pengangkutan laut tersebut termasuk objek pungutan PPh Pasal 23.

Oleh karena itu, perlu pengaturan bahwa sepanjang frasa 'Jenis Jasa Lain' tersebut telah diatur oleh Undang-Undang yang lain, maka Menteri tidak memiliki kewenangan untuk menentukan 'Jasa Lain, tersebut.

- c. Melanggar asas consensus (*het beginsel van consensus*), Pasal 23 ayat (2) jelas melanggar konsensus International tentang Pengangkutan di Laut. Bahwa perundang-undangan Indonesia antara lain termasuk seluruh Undang-Undang pengangkutan di laut dan/atau Kitab Undang-Undang Hukum Dagang dan/atau konvensi-konvensi dalam kaitannya dengan pengangkutan di laut jelas menggolongkan pengangkutan batubara dengan menggunakan Kapal *Barge*/Tongkang adalah termasuk dalam kategori kegiatan pelayaran dan tunduk pada ketentuan hukum kelautan.

Oleh karena itu, agar tidak melanggar Asas Konsensus ini maka Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang terhormat perlu menyatakan bahwa Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan bertentangan dengan UUD 1945 sepanjang fasa 'Jenis Jasa Lain' tersebut dimaknai dengan tanpa memperhatikan Undang-Undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu;



- d. Melanggar asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechtgelijkheids-beginsel*)

Bahwa pengangkutan batubara di laut dengan menggunakan Kapal Barge/ Tongkang di Indonesia bahkan juga di negara-negara di luar Indonesia seperti negara-negara-negara Maritim Inggris telah diklasifikasikan ke dalam bidang usaha tertentu yaitu bidang pengangkutan laut dengan risiko yang berbeda dari pengangkutan di darat.

Dengan menyerahkan kewenangan menentukan 'Jenis Jasa Lain' kepada Menteri Keuangan, padahal ketentuan perundang-undangan lainnya bahkan hukum maritim internasional telah mengklasifikasikan pengangkutan batubara di laut menggunakan Kapal Barge/Tongkang ini termasuk dalam rezim hukum laut/pelayaran, menunjukkan adanya perlakuan (perpajakan) yang berbeda sehubungan dengan kegiatan usaha pengangkutan laut yang dikerjakan Pemohon dan ketiga BUT yang melakukan kerjasama dengan Pemohon dengan kegiatan usaha pengangkutan di laut menggunakan Kapal Tongkang (*Barge*) yang dilakukan pihak lain, baik di Indonesia maupun di luar Indonesia, karena ternyata Direktur Jenderal Pajak berdasarkan mandat yang diterima dari Menteri Keuangan menentukan kegiatan pengangkutan di laut yang dilakukan oleh Pemohon dan ketiga BUT termasuk 'Jenis Jasa Lain' dan oleh karena itu penghasilan yang diterima merupakan objek pungutan PPh Pasal 23.

- e. Melanggar Asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*)

Keadaan individual Pemohon sesuai dengan Akta Pendirian dan SIUPAL adalah badan hukum yang melaksanakan kegiatan khusus dalam pengangkutan batu bara di laut. Demikian pula dengan kegiatan usaha yang dilakukan oleh ketiga BUT yang bekerja sama dengan Pemohon sebagaimana Pemohon telah uraikan di atas;

Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan telah melanggar asas pelaksanaan hukum sesuai dengan keadaan Pemohon dan ketiga BUT yang melaksanakan kegiatan usaha di bidang yang telah diatur di dalam



hukum kelautan.

D. Sepanjang Frasa Jenis Jasa Lain Dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Ditetapkan/Ditentukan Tanpa Memperhatikan Undang-Undang Lain Yang Mengatur Lapangan/Bidang Usaha Tertentu, Hal Itu Melanggar Cita Hukum Yaitu Keadilan Dan Kepastian Hukum

50. Dalam buku yang berjudul sama sebagaimana tersebut di atas, pada halaman 228-229, Prof. DR. A. Hamid S. Attamimi berpendapat bahwa pembentukan peraturan perundang-undangan harus memperhatikan 'cita hukum Indonesia':

"A. Hamid S. Attamimi berpendapat, bahwa pembentukan peraturan perundang-undangan Indonesia yang patut, adalah sebagai berikut:

- a. Cita Hukum Indonesia (cetak tebal dari PEMOHON);
- b. Asas Negara Berdasar Atas Hukum dan Asas Pemerintahan Berdasar Konstitusi;
- c. Asas-asas lainnya;

Dengan demikian, asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan Indonesia yang patut akan mengikuti pedoman dan bimbingan yang diberikan oleh:

- a. Cita Hukum Indonesia yang tidak lain melainkan Pancasila (Sila-sila dalam hal tersebut berlaku sebagai Cita (Idee), yang berlaku sebagai 'bintang pemandu cetak tebal dari PEMOHON);
- b. Norma Fundamental Negara yang juga tidak lain melainkan Pancasila (Sila-sila dalam hal tersebut berlaku sebagai Norma);
- c. 1. Asas-asas Berdasar Atas Hukum yang menempatkan Undang-Undang sebagai alat pengaturan yang khas berada dalam keutamaan hukum (*der Primat des Rechts*);
2. Asas-asas Pemerintahan Berdasar Konstitusi yang menempatkan Undang-Undang sebagai dasar dan batas penyelenggaraan kegiatan-kegiatan pemerintahan."

51. Bahwa masih menurut Doktrin Ahli Hukum Ibu Farida pada halaman 237 menyatakan bahwa Cita Hukum di dalam Pembukaan UUD 1945 dapat menguji hukum positif yang berlaku. Keadilan-lah menjadi tolak ukur untuk mengarahkan hukum positif:

"Apabila Penjelasan UUD 1945 menyatakan pokok-pokok pikiran yang



terkandung dalam Pembukaan UUD 1945 sebagai suatu Cita Hukum (*Rechtsidee*), maka .. .dst

"Menurut Rudolf Stammler (1856-1939), cita hukum ialah konstruksi pikir yang merupakan keharusan bagi mengarahkan hukum kepada cita-cita yang diinginkan masyarakat. Cita Hukum berfungsi sebagai bintang pemandu (*Leitstem*) bagi tercapainya cita-cita masyarakat. Meski merupakan titik akhir yang tidak mungkin dicapai, namun cita hukum memberi manfaat karena ia mengandung dua sisi: dengan cita hukum kita dapat menguji hukum positif sebagai usaha dengan sanksi pemaksaan menuju sesuatu yang adil (*Zwangversuch Richtigen*)...dst

52. Bahwa Pembukaan UUD 1945 dengan tegas menjelaskan bahwa Cita Hukum di dalam Pembukaan UUD 1945 menyatakan Negara Kesatuan Indonesia adalah Negara yang berdasarkan atas Hukum (*Rechtstaat*) dan bukan kekuasaan (*Machstaat*). Sehingga ketentuan hukum positif dilarang untuk melanggar Cita Hukum dan Norma Fundamental Negara Indonesia. Pada bagian yang lain dari Cita Hukum Pembukaan UUD 1945 tersebut adalah bahwa selain Cita hukum dalam rupa kepastian hukum, sebuah hukum positif juga wajib memenuhi Cita hukum berupa keadilan sebagaimana tercantum di dalam Pembukaan UUD 1945 tentang Indonesia adalah negara yang berdasarkan hukum, berkeadilan dan sesuai dengan cita-cita masyarakat;

53. Bahwa Bagian menimbang dari UU Pajak Penghasilan jelas menyatakan Cita Hukum UU Pajak Penghasilan yang menyatakan bahwa Pajak Penghasilan memiliki tujuan memberikan kepastian hukum agar lebih memberikan keadilan:

"Bahwa dalam upaya mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat, mewujudkan sistem perpajakan yang netral, sederhana, stabil lebih memberikan keadilan dan lebih dapat menciptakan kepastian hukum serta transparansi perlu dilakukan perubahan terhadap Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan"

54. Bahwa Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Perubahan Keempat ini telah



menciptakan ketidakpastian hukum, karena jenis usaha/kegiatan pengangkutan batubara di laut dengan menggunakan tongkang (*barge*) sebagaimana yang dilakukan oleh Pemohon dan ketiga BUT yang bekerjasama dengan Pemohon oleh Menteri Keuangan cq. Direktur Jenderal Pajak telah dimaknai dengan tanpa memperhatikan Undang-Undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu yaitu hukum kelautan di dalam Konvensi-konvensi Internasional, Hukum Kelautan Indonesia dan Kitab Undang-Undang Hukum Dagang Indonesia.

55. Norma Materil Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan *a quo* juga telah melanggar cita hukum yaitu keadilan, karena frasa 'Jenis Jasa Lain' sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan yang apabila dimaknai/ditafsirkan dengan tanpa memperhatikan undang-undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu yaitu hukum kelautan dalam kaitannya dengan Permohonan Pemohon, memmjukan pengangkutan di laut yang risikonya lebih besar dipersamakan dengan pengangkutan di darat yang jelas sangat jauh berbeda karakteristik kegiatan serta risikonya.
56. Berdasarkan uraian mengenai cita hukum yaitu kepastian dan keadilan di atas, jelas bahwa UU Pajak Penghasilan ini [Pasal 23 ayat (2)] telah melanggar cita hukum kepastian dan keadilan hukum.

E. Terdapat Indikasi Pasal 23 ayat (1) UU Pajak Penghasilan Bertentangan Dengan Uud 1945 Akibat Tidak Adanya Batasan Yang Jelas/Tegas Mengenai Kegiatan Usaha Yang Termasuk Dalam Jenis Jasa Lain Sebagaimana Dimaksud Pasal 23 ayat (1) UU Pajak Penghasilan

57. Sebagaimana Pemohon telah uraikan pada angka 19 di atas, bahwa kekuatiran Pemohon mengenai adanya potensi kerugian bagi pelaku usaha di bidang jasa angkutan laut nyata terbukti dengan terbitnya pendapat hukum dari Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan sebagaimana tertuang dalam surat Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan Nomor Shimb-148/WPJ.14/ KP.0506/2012 tertanggal 6 November 2012 yang ditujukan/alamatkan kepada perusahaan pertambangan yang merupakan klien dari Pemohon, yang menyatakan seluruh pengangkutan batubara dengan menggunakan tongkang sampai tempat penyerahan adalah termasuk dalam Jasa Lain, Han oleh karenanya menjadi objek pemotongan PPh Pasal



23.

58. Pendapat hukum Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan tersebut di atas jelas mengindikasikan adanya kesalahan tafsir terhadap frasa jenis jasa lain dalam Pasal 23 ayat (1) UU Pajak Penghasilan karena Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan telah mengesampingkan/tidak memperhatikan peraturan perundang-undanganyang berlaku di bidang pelayaran dalam menentukan kegiatan-kegiatan usaha apa saja yang termasuk dalam jenis jasa lain sehingga bertentangan dengan UUD 1945.

PERMOHONAN

Berdasarkan uraian-uraian di atas, Pemohon memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memeriksa dan memutus Permohonan Uji Materiil Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dengan putusan sebagai berikut:

1. Mengabulkan Permohonan Pengujian Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan terhadap Undang-Undang Dasar 1945;
2. Menyatakan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan bertentangan dengan UUD 1945 sepanjang frasa 'jenis jasa lain' ditafsirkan dengan tanpa memperhatikan undang-undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu;
3. Menyatakan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang frasa 'jenis jasa lain' ditafsirkan dengan tanpa memperhatikan undang-undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu;
4. Apabila Majelis Hakim Konstitusi berpendapat Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan



tetap mempunyai kekuatan hukum mengikat dan berlaku, mohon agar Majelis Hakim Konstitusi dapat memberikan tafsir konstitusional terhadap Pasal 23 ayat (2) tersebut dengan menyatakan bahwa jenis jasa lain yang dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan harus memperhatikan undang-undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/ bidang usaha tertentu;

5. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;

Atau,

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

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalilnya, Pemohon mengajukan alat bukti surat/tulisan yang telah diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-23c sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Bukti P-2a : Fotokopi Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak;
3. Bukti P-2b : Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
4. Bukti P-2c : Fotokopi Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2010 tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2011;
5. Bukti P-2d : Fotokopi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
6. Bukti P-3 : Fotokopi P-3 Akta Pendirian Perseroan Terbatas PT Cotrans Asia Nomor 9 Tanggal 18 Juni 2004;
7. Bukti P-4 : Fotokopi Akta Pernyataan Kepurusan Rapat Umum Pemegang



- Saham PT. Cotrans Asia Nomor 43 tanggal 23 Januari 2013;
8. Bukti P-5 : Fotokopi Keputusan Menteri Kehakiman Dan Hak Asasi Manusia Nomor C-20716.HT.01.01.TH.2004 tentang Pengesahan Akta Pendirian Perseroan Terbatas PT. COTRANS ASIA, tanggal 18 Agustus 2004;
 9. Bukti P-6 : Fotokopi Surat Direktorat Jenderal Perhubungan Laut mengenai Ijin Usaha Perusahaan Angkutan Laut (SIUPAL), tanggal 5 November 2004;
 10. Bukti P-7 : Fotokopi Surat Kepala Kantor Badan Koordinasi Penanaman Modal mengenai Penanaman Modal Dalam Negeri Nomor 50/I/IP/PMDN/2013, tanggal 13 Agustus 2013;
 11. Bukti P-8a : Fotokopi Bukti Penerimaan Negara atas Pajak Penghasilan berdasarkan Pasal 15 PPh Final Pelayaran atas nama PT. Cotrans Asia melalui Bank BNI Pandansari Balikpapan, tanggal bayar 11 April 2007, masa Pajak 3 Maret 2007 sebesar Rp. 96.034.251;
 12. Bukti P-8b : Fotokopi Bukti Penerimaan Negara atas Pajak Penghasilan berdasarkan Pasal 15 PPh Final Pelayaran atas nama PT. Cotrans Asia melalui Bank BNI Pandansari Balikpapan, tanggal bayar 11 April 2007, masa Pajak 3 Maret 2007 sebesar Rp. 485.414.146;
 13. Bukti P-8c : Fotokopi Bukti Penerimaan Negara atas Pajak Penghasilan berdasarkan Pasal 15 PPh Final Pelayaran atas nama PT. Cotrans Asia melalui Bank BNI Pandansari Balikpapan, tanggal bayar 11 April 2007, masa Pajak 3 Maret 2007 sebesar Rp. 12.148.224;
 14. Bukti P-8d : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa April 2007 yang dipotong dari BUT Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP sebesar Rp. 34.692.266;
 15. Bukti P-8e : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa April 2007 yang dipotong dari BUT Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka sebesar Rp. 480.321.743;



16. Bukti P-8f : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa April 2007 yang dipotong dari BUT Samika Shipping Pte.Ltd. sebesar Rp. 12.027.180;
17. Bukti P-8g : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Mei 2007 yang dipotong dari BUT Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP sebesar Rp. 80.038.203;
18. Bukti P-8h : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Mei 2007 yang dipotong dari BUT *Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka* sebesar Rp. 419.807.200;
19. Bukti P-8i : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Mei 2007 yang dipotong dari BUT Samika Shipping Pte.Ltd. sebesar Rp. 11.629.200;
20. Bukti P-8j : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juni 2007 yang dipotong dari BUT *Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP* sebesar Rp. 124.808.802;
21. Bukti P-8k : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juni 2007 yang dipotong dari BUT *Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka* sebesar Rp. 369.157.634;
22. Bukti P-8l : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juni 2007 yang dipotong dari BUT *Samika Shipping Pte.Ltd.* sebesar Rp. 11.628.870;
23. Bukti P-8m : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juli 2007 yang dipotong dari BUT *Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP* sebesar Rp. 48.314.983;
24. Bukti P-8n : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juli 2007 yang dipotong dari BUT *Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP* sebesar Rp. 94.962.711;
25. Bukti P-8o : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final



- Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juli 2007 yang dipotong dari BUT *Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka* sebesar Rp. 437.323.421;
26. Bukti P-8p : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Juli 2007 yang dipotong dari BUT *Samika Shipping Pte.Ltd.* sebesar Rp. 11.978.472;
27. Bukti P-8q : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Agustus 2007 yang dipotong dari BUT *Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP* sebesar Rp. 74.607.713;
28. Bukti P-8r : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Agustus 2007 yang dipotong dari BUT *Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka* sebesar Rp. 452.969.514;
29. Bukti P-8s : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Agustus 2007 yang dipotong dari BUT *Samika Shipping Pte.Ltd.* sebesar Rp. 12.221.880;
30. Bukti P-8t : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa September 2007 yang dipotong dari BUT *Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP* sebesar Rp. 77.366.075;
31. Bukti P-8u : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa September 2007 yang dipotong dari BUT *Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka* sebesar Rp. 427.298.103;
32. Bukti P-8v : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa September 2007 yang dipotong dari BUT *Samika Shipping Pte.Ltd.* sebesar Rp. 12.409.848;
33. Bukti P-8w : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Oktober 2007 yang dipotong dari BUT *Kidecrane Transportes Maritimos Lda c/o MBP* sebesar Rp. 126.367.829;



34. Bukti P-8x : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Oktober 2007 yang dipotong dari BUT *Twinstar Shipping Ltd. Co PT. Tirta Samudra Caraka* sebesar Rp. 401.248.799;
35. Bukti P-8y : Fotokopi Surat Setoran Pajak PT. Cotrans Asia atas PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran Masa Oktober 2007 yang dipotong dari BUT *Samika Shipping Pte.Ltd.* sebesar Rp. 12.070.344;
36. Bukti P-8b : Fotokopi Bukti Penerimaan Negara Penerimaan Pajak atas nama PT. COTRANS ASIA yang dibayarkan melalui BNI, tanggal 11 April 2007 dan Fotokopi Surat Setoran Pajak (SSP) atas nama PT. COTRANS ASIA, tanggal 10 April 2007;
37. Bukti P-9a : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak (SKPKB) Nomor 00001/203/07/725/07, Penghasilan Pasal 23 atas nama PT. COTRANS Asia, tanggal 11 Desember 2007;
38. Bukti P-9b : Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (tambahan) Nomor KEP-59/PJ.07/2009 dengan sanksi administrasi Rp. 1.591.918.212;
39. Bukti P-10 : Fotokopi Surat Setoran Pajak (SSP) atas nama PT. COTRANS ASIA, berdasarkan Pasal 23 UUPH, tanggal 08 April 2009;
40. Bukti P-11 : Fotokopi Rangkuman (Rekapitulasi) Pembayaran Pajak Penghasilan berdasarkan Pasal 15 dan Pasal 23 UU Pajak Penghasilan yang dibuat sendiri oleh Pemohon;
41. Bukti P-12 : Surat Dirjen Perhubungan Laut kepada PT. Cotrans Asia Nomor AT.556/52/1/DA-2010, tanggal 24 Juni 2010, perihal *Floating Loading Facility (FLF), Floating Crane* dan Tongkang adalah Angkutan Lau;
42. Bukti P-13 : Surat Dirjen Perhubungan Laut kepada PT. Cotrans Asia Nomor PK.650/190/10/DH-10, tanggal 25 Juni 2010, perihal *Floating Loading Facility (FLF), Floating Crane* dan Cargo Barge dikategorikan sebagai Kapal;
43. Bukti P-14 : Fotokopi Pendapat Hukum Atas Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 425/PR/VIII/425/B/PK/PJK/2012 yang ditulis oleh Prof. Erman Radjagukguk, S.H., LL.M, Ph.D, tanggal 20 Juli 2013;



44. Bukti P-15 : Fotokopi Ringkasan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.28948/PP/ M.XV/12/2011, Pihak PT. Pertamina Tongkang dan PT. Pelangi Niaga Mitra Internasional menyewa kapal dari BUT Pacifik Richfield Marine;
45. Bukti P-16 : Fotokopi Ringkasan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.01787/BPSP/ M.II/12/2000;, Pihak PT. Inanta Timber Sewa Menyewa Tug Boat
46. Bukti P-17 : Fotokopi Ringkasan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.02214/PP/ M.II/12/2014; Pihak PT. BHP Kendilo Coal Indonesia, Jasa Pengangkutan Batu Bara dan Pemuatan ke Kapal Besar
47. Bukti P-18 : Fotokopi Bukti Pemotongan PPh Atas Imbalan Yang Dibayarkan/Terutang Kepada Perusahaan Pelayaran Dalam Negeri atas nama Wajib Pajak PT. COTRANS ASIA sebagai Perusahaan Pelayaran Dalam Negeri;
48. Bukti P-19 : Fotokopi Surat Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah DJP Kalimantan Timur Kantor Pelayanan Pajak Pratama Penajam Nomor S-17/WPJ.14/KP.0607/2008, perihal Perlakuan Pajak Penghasilan atas Jasa Bongkar Muat, tanggal 3 Juli 2008;
49. Bukti P-20 : Surat Menteri Keuangan melalui Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan kepala PT. Kideco Jaya Agung Nomor Shimb-148/WPJ.14/KP.0506/2012, tanggal 12 November 2012;
50. Bukti P-21 : Fotokopi Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.33637/PP/ M.V/12/2011, tanggal 21 September 2011;
51. Bukti P-22 : Fotokopi Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 425/B/PK/PJK/2012, tanggal 25 Maret 2013;
52. Bukti P-23a : Fotokopi Perjanjian Alih Pengapalan Batubara antara PT. COTRANS ASIA and TWINSTAR SHIPPING LIMITED;
53. Bukti P-23b : Fotokopi Perjanjian Penggunaan Derek Terapung antara KIDECRANE TRANSPORTES MARITIMO LDA dan PT. COTRANS ASIA Masa Kontrak 2006/2009;
54. Bukti P-23c : Fotokopi Perjanjian Charter Kapal Tanpa Awak A=Standar Bimco Nama Kode "BARECON 2001 antara Pemilik SAMIKA



SHIPPING PTE LTD dan PT. COTRANS ASIA;

Selain itu, Pemohon mengajukan 3 (tiga) orang ahli, yakni Chandra Motik Yusuf, Haula Rosdiana, dan Prof. Yusril Ihza Mahendra yang memberikan keterangan di bawah sumpah/janji dalam persidangan tanggal 6 Oktober 2014 dan tanggal 23 Oktober 2014 dan/atau menyerahkan keterangan tertulis yang mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

1. Chandra Motik Yusuf

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008 merupakan perbaikan dari Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1992 tentang Pelayaran. Pengertian pelayaran menurut Undang-Undang adalah satu kesatuan sistem yang terdiri angkutan di perairan, kepelabuhanan, keselamatan, dan keamanan, serta perlindungan lingkungan maritim. Di dalam Pasal 1 angka 3, yang dijelaskan lagi dalam Undang-Undang Pelayaran angkutan di perairan adalah kegiatan mengangkut dan/atau memindahkan penumpang dan/atau barang dengan menggunakan kapal. Adapun Pasal 1 angka 36 disebutkan, "Kapal adalah kendaraan air dengan bentuk dan jenis tertentu yang digerakkan dengan tenaga angin, tenaga elektronik, energi lainnya, ditarik atau ditunda." Ditarik dan ditunda termasuk kendaraan yang berdaya dukung dinamis, kendaraan berada di bawah permukaan air, serta alat apung dan bangunan terapung yang tidak berpindah-pindah. Pada waktu membuat Undang-Undang Pelayaran ini cukup alot. Ahli tidak ikut membuat Undang-Undang Pelayaran tetapi ahli diminta untuk membantu. Pengertian kapal ini diharapkan tidak berubah-ubah. Jadi pengertian kapal tetap kepada apa yang disebut di dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran;

Pemohon adalah PT. Cotrans Asia adalah suatu perusahaan pelayaran yang diberikan izin dengan Surat Izin Usaha Pengangkutan Angkutan Laut (SIUPAL). Izin ini merupakan suatu izin yang khusus dan tidak dapat untuk hal-hal yang lain. Jadi, tidak dapat lagi suatu hal di luar yang disebutkan di dalam peraturan dikategorikan sebagai pelayaran. Suatu usaha yang memindahkan barang, misalnya "batubara" dari satu tempat dengan menggunakan tugboat (boat), kapal tongkang dan penariknya termasuk dalam lingkup usaha pelayaran. Yang dimaksud jasa-jasa lain yang disebutkan dalam Pasal 23 Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak termasuk perusahaan pelayaran karena tidak masuk di dalam lingkup izin yang diberikan oleh Kementerian Perhubungan Laut;



Usaha pelayaran diberikan kemudahan di dalam Pasal 15 karena usaha pelayaran tersebut banyak melibatkan kepentingan orang banyak, masyarakat, dan rakyat. Hampir 90% angkutan barang diangkut melalui laut. Ahli sebagai orang yang bergelut di bidang maritim sangat senang Presiden Susilo Bambang Yudoyono mengeluarkan Inpres Nomor 5 Tahun 2005. Namun demikian, kini “menyewa” dikategorikan sebagai usaha pelayaran. Padahal jelas sekali bahwa “menyewa” itu diatur di dalam KUHD Buku 2 Undang-Undang Pelayaran. Menurut ahli kegiatan bidang usaha Pemohon adalah menyewa kapal, dalam hal ini tongkang, tugboat dari perusahaan lainnya, yang juga perusahaan-perusahaan pelayaran, yang menyewakan kapal. Bilamana usaha pelayaran dalam Pasal 15 UU Pelayaran dikenakan ketentuan Pasal 23 UU Pajak Penghasilan maka itu mengkhianati Undang-Undang sendiri;

2. Haula Rosdiana

Isu diskresi yang eksekutif terhadap PPh Pasal 23 sudah menjadi *concern dalam cluster politik perpajakan* sejak lama. Ahli menggagas *pro corporate cash flow tax*, untuk mendorong industri dengan mengembalikan PPh ke khitahnya seperti dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 dengan tujuan membatasi kekuasaan negara untuk memungut pajak.

Dimulai dari evaluasi dari diskresi regulasi objek PPh Pasal 23, atas jasa lain, dari beberapa perspektif.

pertama dari perspektif *supply side tax policy dan perspektif politik perpajakan*. Bahwa jika pemerintah mendorong daya saing nasional sehingga yang didorong adalah produktivitas, maka seharusnya pemerintah konsisten dengan memberikan regulasi perpajakan yang jelas. Sudah menjadi hak konstitusi bahwa kepastian adalah hak yang penting. sebetulnya ketika objek PPh Pasal 23, khususnya jasa lain ini diserahkan kepada pemerintah, dulu kepada Direktur Jenderal Pajak, sekarang kepada Menteri Keuangan, maka sebetulnya apa yang dikhawatirkan selama ini, itu memang sebetulnya sudah lama terjadi. Berapa banyak kasus-kasus ketidakjelasan yang akhirnya berujung kepada pengajuan keberatan dan banding dan karena di Indonesia tidak menganut yurisprudensi, kejadian ini berulang-ulang kali terjadi.

Dalam perumusan Undang-Undang PPh, ada beberapa alternatif usulan, pertama pembatasan dengan *cara closed list dari Pasal 23*, sehingga kalau terkait pengaturan dalam dari Undang-Undang, mempunyai tingkat atau derajat kepastian



yang jauh lebih tinggi. kedua membatasi tarif, bahkan *tax base* atau perkiraan penghasilan neto antara lain 0%, jadi *di-assume* bahwa WP itu akan mendapatkan laba 80%. Dengan beberapa perubahan menjadi 50%, 40%, sehingga terakhir itu tarif efektifnya 4,5%.

Dalam Undang-Undang PPh terbaru, sudah dikurangi tarifnya sekarang menjadi 2%, tetapi itu pun masih belum menyelesaikan persoalan berkaitan dengan objeknya tetapi diberikan diskresi yang sangat besar.

Bahwa PPh Pasal 23, merupakan *prepare tax*, sehingga seharusnya negaralah yang memungut pajak, tetapi bila negara minta bantuan kepada pihak ketiga untuk memotong pajak, maka seharusnya negara memberikan regulasi yang jelas apa yang harus dipotong, dan bagaimana pemungutannya. Mengenai hal ini tidak boleh multitafsir, sehingga kalau wajib pajak tadi atau wajib potong dianggap ada perbedaan interpretasi serta dianggap tidak memenuhi ketentuan yang berlaku, justru mereka yang katanya membantu negara malah dikenakan sanksi. Sanksi kurang potong dimaksud ditagih, ditambah sanksi tambahan bunga berupa SKPKB.

Supply side tax policy jelas mempersempit ruang segi penerima penghasilan, sehingga mempersempit ruang gerak dalam melakukan produktivitas. Karena sebetulnya Indonesia menganut stelsel campuran, artinya sudah ada PPh Pasal 25. Tetapi atas penghasilan yang mereka terima pun, ditentukan terlebih dulu Dirjen Pajak, sekarang Menteri Keuangan. Jadi tidak pernah menerima utuh, sehingga sebetulnya *opportunity cost*, seharusnya dipakai untuk produksi.

Terkait *Withholding tax*, ketidakpastian itu pada akhirnya menyebabkan *cost of taxation* bagi kedua belah pihak, pemotong maupun kepada pemerintah. Dari perspektif pemotong dia harus potong, dia harus setor, dia harus melaporkan. Complaint cost bukan hanya *direct money cost* yang dikeluarkan, tetapi juga *time cost* dan *psychological cost* yang disebabkan kondisi ketidakpastian sehingga meningkatkan *psychological cost*. Bagi pemerintah sebetulnya ada *administrative cost* ketika bicara *enforcement cost*, tentu *cost* yang keluar. Dari perspektif politik perpajakan, ketidakpastian itu sebetulnya menimbulkan disharmoni antara rakyat dengan negara, ini yang paling penting. Karena *trust* rakyat, *trust* wajib pajak kepada pemerintah, itu kemudian menurun, seolah-olah peraturan pajak itu dibuat *grey area*, sehingga menimbulkan celah untuk mencari-cari kesalahan. Dan ini



menurunkan *tax legitimsasi* dari pemerintah.

Bahwa mengenai jasa lain, itu terdapat beberapa jasa lain, yang bisa berbenturan dengan ketentuan yang lain. Jadi, penghasilan yang sama, satu jenis penghasilan yang sebenarnya kemudian perlakuannya berbeda, ada yang masuk ke dalam Pasal 15, ada yang masuk Pasal 23, ini jelas menimbulkan ketidakpastian, bahkan faktanya adalah antara 1 KPP dengan KPP lain, bisa menerapkan standar berbeda, dan undang-undang itu harusnya preventif bukan kuratif.

Kemudian, kalau kita bicara kepastian perpajakan, itu juga merupakan prinsip yang harus dipegang teguh ketika mendesain suatu sistem perpajakan. Tentu kita semua sudah sangat kenal dengan jargon ini "*nothing certain but death and taxes*". Jadi itulah syarat mutlak kepastian.

Terkait implikasinya ahli mengkhawatirkan kondisi perpajakan ke depan karena pajak adalah darahnya negara. Ini sekadar urat nadinya, tapi justru pajak menjadi darahnya negara. 70% lebih, itu adalah ditopang oleh pajak, APBN kita, dan selama 12 tahun terakhir, hanya baru 3 kali penerimaan pajak itu tercapai.

Perlu kita pikirkan bersama-sama, apakah ini juga tidak disebabkan oleh ketidakpastian dari regulasi? Kita harus berhati-hati ketika tingkat kepatuhan wajib pajak itu sangat rendah atau rendah, hal itu sebetulnya sinyal yang diberikan dari rakyat kepada pemerintah bahwa ada yang salah. Beberapa ahli bahkan mengatakan, itulah bentuk hukuman dari rakyat kepada pemerintah ketika membuat peraturan yang tidak jelas, tidak transparan, dan tidak akuntabel.

Berikutnya kebijakan *pro corporate cash flow tax*, hal itu bisa mendorong daya saing nasional. Dengan kata lain, bagaimana kemudian ketentuan Undang-Undang Perpajakan, khususnya Pasal 23 ini kita diperbaiki.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebetulnya sangat baik karena sifatnya *close list*. Jadi, sudah jelas apa yang menjadi objek PPh Pasal 23 dan sebetulnya sudah sesuai dengan *international based practice*. Para ahli perpajakan itu mewanti-wanti, kalau mendesain *withholding tax*, agar jangan sampai terlalu eksekutif, sehingga *active income*. *Withholding tax* secara *best practice*, itu dikenakan terbatas kepada *passive income*, dividen, bunga, sewa, royalti, penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, itu adalah *passive income*. Itu memang sangat disarankan untuk menjadi objek *withholding tax*. Tetapi, untuk *active income*, terbatas kepada beberapa jenis penghasilan tertentu



saja. Seperti misalkan, *employment income*, jadi kalau misalkan di ketentuan lama itu, ada jenis teknik dan jasa manajemen, itu memang karena sebagian besar kategorisasinya adalah *tax on employment income*.

Pasca rezim Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994, untuk menentukan objek dan besaran *tax base*, itu bukan lagi ada dalam dari Undang-Undang, tetapi kemudian dialihkan kepada pemerintah. Ternyata dari hasil penelitian ahli sangat luar biasa. Jadi, bertambah banyak sekali dan bahkan kebijakan itu berubah hanya dalam waktu yang kurang dari 1 tahun. Dalam rezim tahun 1994 itu, terjadi 3 keputusan perubahan. Pada tahun 1995 saja itu sudah ada perubahan, artinya belum sampai 1 tahun sudah ada perubahan. Tahun berikutnya sudah berubah lagi. Di rezim tahun 2000 ada 6 kali perubahan.

Berbicara mengenai *first base policy*, yaitu *global taxation*, dimana penghasilan itu merupakan setiap tambahan kemampuan ekonomis. Kalaupun ada *second base* teori yang diterapkan, itu memang betul-betul dengan pertimbangan tertentu. Jadi, *presumptive taxation* kalau kita bicara *presumptive* itu memang justru sepertinya insentif terselubung dari pemerintah. Untuk menggerakkan industri tertentu. Di dalam Pasal 15 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sudah ada pengaturan tetapi lebih diperjelas lagi di dalam penjelasan Undang-Undang PPh Tahun 1994 yang sampai sekarang pasal ini tidak berubah, khusus untuk golongan wajib pajak tertentu.” Jadi, meskipun namanya pajak penghasilan, tetapi sebetulnya ada semacam insentif terselubung yang diberikan kepada industri tertentu atau wajib pajak golongan tertentu. Seperti dalam kasus perusahaan pelayaran yang merupakan *international based practice*, tetapi juga pemerintah menyadari termasuk DPR-nya bahwa 90% angkutan barang adalah melalui laut, bukan melalui udara. Industri pelayaran di Indonesia, memang harus didorong, sehingga pemerintahan yang baru juga membuat poros maritime. Pada zaman Presiden SBY, keberadaan MP3EI, membuat konektivitas nasional yang terkoneksi secara internasional adalah pendulum nusantara. Akan tetapi pada Pasal 23 setelah awalnya Pasal 94 mulai didiskresikan kepada Dirjen Pajak, kemudian beralih sekarang ke Menteri Keuangan. Akhirnya mereka yang menentukan apa yang mau jadi objek Pasal 23 tanpa mengindahkan atau tanpa memperhatikan apa yang kemudian menjadi objek Pasal 15.

Sebagai contoh misalkan ahli *quote* dari Peraturan Menteri Keuangan yang dulu juga hampir sama, jadi untuk jasa penambangan, ada jasa penunjang.



Nah, yang dimaksud dengan jasa penunjang itu salah satunya adalah jasa pengangkutan atau sistem transportasi. Dan ini kemudian di lapangan, akhirnya adalah termasuk tadi PPh objek PPh Pasal 23 dan PPh Pasal 15. Ini berarti mengingkari dari pembuatan dari Undang-Undang yang sebetulnya waktu itu diinginkan adanya kemudahan dan kepastian.

Berbicara mengenai *presumptive*, apalagi *schedular*, sesungguhnya *administrative cost* bagi pemerintah pun itu akan akan rendah karena pemerintah hanya tinggal mengecek berapa omsetnya, kemudian kalau sudah tadi ada pemotongan, berarti dianggap final, tidak perlu kemudian menguji kepatuhan itu dengan melihat apakah betul misalkan biayanya itu boleh dikurangkan atau *deductible expenses* atau dia termasuk kategori *nondeductible expenses*. Bagi wajib pajak, ini sangat menguntungkan. Karena sebetulnya terjadi pengurangan *complaint cost*, baik dari *money cost* maupun *time cost*, dan *psychological cost*. Tapi karena terdapat dualisme perlakuan pajak, akhirnya apa yang dicita-citakan itu tidak terwujud.

Selanjutnya ahli mempertanyakan, apakah betul ketika pemerintah itu diberikan diskresi demikian besar, apakah mereka juga melakukan riset untuk melihat kelayakan dari objek pemotongan PPh 23. Artinya, ketika menetapkan objek yang begitu banyak apa sudah memang dilakukan riset bahwa hal ini layak untuk di-*withholding*-kan. Yang kedua kalau yang dulu masih terdapat yang harus di *netincome* perkiraan penghasilannya. Sekarang flat 2% tetapi dari *gross* 2% itu, apakah sudah dilihat dampaknya juga?

Sebagai contoh di telekomunikasi, misalnya. Terdapat beberapa jenis jasa telekomunikasi dan mempunyai mata rantai yang lebih dari satu kali. Sehingga ini dapat dikenakan berkali-kali. Bukankah di dalam asas perpajakan itu harus dikedepankan masalah keadilan? *equal treatment for the equals*, yang sama harus diperlakukan sama. Satu hal yang terjadi. Bagaimana mungkin satu jenis penghasilan yang sebetulnya sama, sama-sama industri pelayaran, sama-sama penghasilan dari industri pelayaran yang sebetulnya dinilai sangat layak untuk perlakuan khusus, ternyata menjadi berbeda.

Kemudian yang lainnya adalah berbicara mengenai dualisme perlakuan pajak ini selain melanggar hak konstitusi mengenai kepastian, mengenai keadilan dan tidak adanya perlakuan yang diskriminatif, tetapi pada kenyataannya, di lapangan ada yang memotong Pasal 23, ada yang berdasarkan Pasal 15 dan



sebagainya. Ini justru menimbulkan kerugian bagi banyak pihak terutama bagi pihak pemotong yang membantu pemerintah. Seharusnya pemerintah, dalam otoritas perpajakan, yang saat ini disebut Direktorat Jendral Pajak tetapi harapan saya tahun depan berganti nama menjadi Badan Penerimaan Negara, mereka berlaku sebagai yang membantu. Akan tetapi karena regulasinya tidak jelas, tiba-tiba dianggap melanggar, kemudian dikenakan sanksi. Ini akan menyebabkan orang akan semakin antipati terhadap pajak.

Kemudian dari sisi penerima penghasilan, mereka dirugikan. Kalau tadi Pasal 15 yang menerima penghasilam, mereka jauh lebih simpel karena *presumptive scheduler* urusan selesai. Kalau dilihat, mengapa diberikan semacam seolah-olah (*as if*) itu adalah insentif pajak karena memang kalau kita bicara *rate*-nya adalah lebih rendah, jangan lupa pemerintah juga diuntungkan karena perusahaan tersebut tetap ada pembayaran pajak itulah *trade off*-nya.

Kalau kemudian ada dualisme, ini berarti harus tetap melakukan kewajiban dualisme perpajakan, yang dikenakan *presumptive scheduler* dan juga yang dikenakan global dengan *withholding tax*. Ini justru mengingkari dari apa yang dicita-citakan di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan itu sendiri.

Ahli mengkhawatirkan pemerintah selaku yang pro dengan pasar, pemerintah ingin mendorong pelaku dunia usaha bahkan sering kali mendengarkan inspirasi, kira-kira insentif pajak apa yang dibutuhkan. Menurut pendapat ahli percuma memberikan insentif pajak yang didesain sedemikian rupa tanpa membenahi regulasinya itu sendiri. Yang harus diperhatikan adalah sering kali kita terjebak, terutama di Kementerian Keuangan, seolah-olah *supply side tax policy*, itu semata-mata hanya berupa *tax intensif* atau *tax* itu salah besar. Jadi bisa ditunjukkan bahwa pemerintah melakukan reregulasi, melakukan deregulasi, atau meregulasi sehingga menurunkan *cost of taxation* itu juga sama dengan *supply side tax policy*. Sehingga setiap bentuk dan kebijakan yang pada akhirnya mengurangi beban pajak, itulah *supply side tax policy*.

Berbicara mengenai implikasi, seperti yang kita ketahui telah terjadi kegaduhan politik, di satu sisi sebagai wajib pajak yang baik, diskresi yang berlebihan tetapi juga bukan berarti menenangkan. Karena kita tidak mengetahui bagaimana sebetulnya fenomena gunung es, bagaimana sebetulnya akar masalah yang sebenarnya, sehingga apakah selama 12 tahun hanya tiga kali penerimaan pajak itu dapat mencapai target, salah satunya disebabkan oleh ketidakjelasan



peraturan perpajakan dan diskresi yang diberikan terlalu besar dan tidak dimanfaatkan dengan baik malah menimbulkan ketidakpastian.

Kalau masyarakat ingin pilkada langsung, wajib pajak lebih menghormati kalau penentuan objek tersebut dilaksanakan secara langsung dan terdapat dalam dari Undang-Undang. Karena pertanggungjawabannya menjadi lebih jelas derajat kepastiannya, kita jangan lupa sejarah sudah menunjukkan bagaimana kalau pajak itu dipungut tidak berdasarkan dari Undang-Undang.

Kita ingat tahu persis peristiwa Boston Tea Party, kalau orang Indonesia tidak sampai seperti itu, tetapi yang seperti saya khawatirkan, mereka melakukan perlawanan pasif dan ini yang berbahaya karena tersembunyi. Perlawanan pasif yang saya maksud berapa besar tingkat kepatuhan pembayaran pajak. Sehingga perbaikan Undang-Undang Pajak Penghasilan itu pada akhirnya harus diletakkan kepada kepentingan bangsa dan negara bukan kepentingan Kementerian Keuangan dan sebagainya.

Kalau berbicara Undang-Undang Dasar 1945 sudah jelas, ahli yang memang di bidang hukum akan lebih menjelaskan dengan rinci bagaimana seharusnya pajak itu dipungut berdasarkan dari Undang-Undang. Dalam konsep yang ahli kembangkan, pengertian dipungut berdasarkan Undang-Undang bukan semata-mata harus ada dalam dari Undang-Undang. Tetapi bagaimana melibatkan rakyat di dalam proses penyusunan dari dari Undang-Undang atau penyusunan regulasi tersebut.

Kemudian, waktu DPR mengadakan *public hearing*, ke beberapa daerah untuk menjangkau aspirasi terkait dengan Undang-Undang PPh. tetapi jika diserahkan kepada pemerintah, ini tidak terjadi dan malah menimbulkan banyak masalah.

Pada akhirnya adalah, regulasi dibuat itu untuk preventif. Jangan selalu hanya untuk kuratif. Artinya regulasi dibuat kalau sudah ada masalah dan baru diperbaiki, sekali lagi pada akhirnya apa pun yang kita lakukan, kepentingan bangsa dan negara harus diletakkan di atas segalanya.

Berbicara mengenai *the based policy* yang digunakan adalah SHS konsep, itulah yang diadopsi di dalam Pasal 4. Bahwa penghasilan dan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh oleh wajib pajak, baik yang berasal dari dalam negeri maupun luar negeri, baik untuk menambah kekayaan, konsumsi atau menambah kekayaan dengan nama dan dalam bentuk apa pun.



Artinya, yang dianut adalah *global taxation, world wide income*, kemudian *accretion concept*. Tetapi dalam mendesain kebijakan terkadang *first based* tidak selalu bisa dilakukan dan bukan hanya menjadi *problem* di Indonesia, di negara manapun tidak mungkin dapat selalu menggunakan *first based theory* karena itu terdapat *second based theory, second based theory* itulah yang disebut *presumptive scheduler*, Indonesia mempunyai Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 15. Hal tersebut memang terdapat dalam Undang-Undang PPh dari awal dirumuskan, memang diberikan semacam *special tax treatment*. Yang mejadi dasar bukan penghasilan yang industrinya. Karena itulah ketika kita bicara mengenai bagaimana perlakuan pajaknya dan harus mengacu kepada ketentuan yang berlaku umum, apa yang dimaksud dengan jasa pelayaran itu sendiri.

Dalam praktiknya bukan hanya terdapat dualisme perlakuan, tetapi bahkan *triple*. Karena ada yang masuk ke Pasal 15, ada yang masuk ke Pasal 23. Tetapi berkait dengan sewa atas penggunaan harta, kemudian ada juga yang masuk ke dalam PP Pasal 23 untuk jasa lain. Padahal industrinya sendiri sama dengan industri pelayaran yang sebetulnya sudah terdapat *special tax treatment*. Menurut ahli rekan di pemerintah sendiri sudah tahu persis. Bahwa berbicara *tax treaty* saja begitu baik UN Model maupun OECD Model yang bertujuan untuk *shipping*, perlakuan pajaknya itu khusus. Jadi kalau kita bicara *presumptive*, apalagi kalau kita bicara mengenai jalur internasional, yang namanya kewenangan perpajakannya atau *taxing powemya* itu kan mau dihitung berapa negara, sehingga memang sudah menjadi satu kewajiban internasional dan Indonesia *unilateral* sudah mengatur dan memberikan *privilege*, semacam *special tax treatment* khusus untuk perusahaan pelayaran, perusahaan internasional, perusahaan asuransi luar negeri, perusahaan pengeboran minyak, gas, dan panas bumi, dan perusahaan dagang asing, begitu, serta perusahaan tadi yang melakukan investasi dalam bentuk BOT.

Bahwa dalam kasus tertentu, itu memang kita harus mengedepankan kepada *first based policy*, tetapi kalau itu tidak dmungkinan maka kita terpaksa mundur selangkah dengan menggunakan *second based theory*. Bahkan itu kemudian dilakukan juga oleh pemerintah saat ini dengan PP Nomor 46, dengan tarif 1% berbicara PPh bukan kemudian menjadi objek penamaannya saja kemudian kepada wajib pajak tertentu.

Seperti itulah kenyataannya dalam desain kebijakan itu yang memang



pada akhirnya keseimbangan antara *revenue, productivity, certainty is of administration* sudah harus diperhatikan ketiganya. *First based*, memang baik sekali, tetapi kalau tidak dapat digunakan, terpaksa mundur selangkah menjadi *second based*.

3. Prof. Yusril Ihza Mahendra

1. Maksud Pemohon dalam perkara ini adalah memohon kepada Mahkamah Konstitusi untuk menguji norma Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan terhadap norma Undang-Undang Dasar 1945;
2. Pemohon berpendapat bahwa frasa *jenis jasa lain* di dalam norma Pasal 23 ayat (2) dari Undang-Undang *a quo* bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945 jika ditafsirkan tanpa memperhatikan dari Undang-Undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu. Pemohon juga memohon kepada Mahkamah untuk menyatakan norma Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang frasa *jenis lain* ditafsirkan dengan tanpa memperhatikan undang-undang yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu;
3. Di samping itu, Pemohon juga memohon kepada Mahkamah, sekiranya Mahkamah tetap berpendapat bahwa norma Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan tetap mempunyai kekuatan hukum mengikat agar Mahkamah menafsirkan bahwa *jasa lain* yang dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan harus memperhatikan dari Undang-Undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu;
4. Pemohon mendalilkan bahwa pendelegasian kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menetapkan jenis jasa lain tidak memberikan adanya kepastian hukum yang adil sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 dan berpotensi untuk ditafsirkan secara sewenang-wenang dengan menabrak berbagai peraturan



perundang-undangan yang secara khusus telah memberikan pengaturan tentang apa yang tergolong sebagai jenis jasa yang lain seperti dalam bidang jasa pelayaran dan pengangkutan di laut. Ahli sepenuhnya sependapat dengan Pemohon bahwa tanpa batas yang jelas seperti misalnya penambahan kata atau penafsiran bahwa Menteri Keuangan berwenang menetapkan jasa yang lain sebagai kegiatan yang dikenakan pajak sepanjang belum kegiatan tersebut diatur dan/atau ditetapkan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

5. Kewenangan untuk menafsirkan frasa jenis jasa yang lain yang dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) dari Undang-Undang *a quo* adalah Menteri Keuangan yang berwenang menuangkan penafsirannya itu ke dalam bentuk peraturan menteri. Ini berarti peraturan Menteri Keuangan berwenang mengatur hal-hal lain yakni jenis jasa lain, selain jasa-jasa tertentu yang telah secara tegas diatur di dalam dari Undang-Undang. Ini berakibat bahwa muatan materi pengaturan dalam peraturan menteri adalah sama dengan materi pengaturan yang diatur di dalam dari Undang-Undang. Kalau dari Undang-Undang memuat misalnya jasa katering, jasa pengangkutan, jasa pengadaan alat pesta, maka Menteri Keuangan melalui peraturan menteri yang dibuatnya bisa menambahkan misalnya jasa penyemiran sepatu, jasa pencucian pakaian, jasa pemungutan sampah, dan seterusnya. Padahal ada hierarki peraturan perundang-undangan, sementara hierarki itu haruslah menunjukkan materi pengaturan yang seharusnya berbeda antara satu dengan lainnya;
6. Jika kita simak dengan hati-hati norma Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang menyebutkan kewenangan presiden untuk menerbitkan peraturan pemerintah yang isi normanya adalah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya, itu berarti bahwa kedudukan peraturan pemerintah memang secara hierarki lebih rendah dibandingkan dengan undang-undang. Peraturan Pemerintah tidak boleh mengandung norma yang setara atau memuat materi pengaturan yang setara dengan norma dari Undang-Undang, tetapi memuat pengaturan agar bagaimana norma dari Undang-Undang dapat dijalankan sebagaimana mestinya. Peraturan menteri adalah lebih rendah dari Peraturan Pemerintah, maka bagaimanakah sebuah dari Undang-Undang akan memberikan pendelegasian kepada menteri untuk membuat peraturan yang materi muatannya setara dengan materi muatan yang diatur di dalam



norma dari Undang-Undang;

7. Sebagai perbandingan, mari kita bandingkan norma Pasal 23 ayat (2) dengan norma Pasal 21 ayat (8) dari Undang-Undang *a quo*. Pasal 21 ayat (8) menyatakan, “Ketentuan mengenai petunjuk pelaksanaan pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan diatur dengan atau berdasarkan peraturan Menteri Keuangan.” Rumusan norma ini adalah benar. Peraturan menteri keuangan hanyalah berfungsi mengatur petunjuk pelaksanaan pemotongan berbagai jenis pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa kegiatan, sedangkan jenis pekerjaan apa, jasa apa, dan kegiatan apa, tidak sepatasnya diserahkan pengaturannya kepada peraturan Menteri Keuangan sebagaimana bunyi norma Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang *a quo*, melainkan harus didasarkan atas Undang-Undang sebagaimana diperintahkan oleh Undang-Undang Dasar 1945. Inilah maksud norma pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945. Undang-Undanglah yang mengatur jenis pekerjaan, jasa, atau kegiatan apa yang dikenakan pajak. dari Undang-Undang tidak boleh mendelegasikannya kepada Menteri Keuangan untuk mengatur jenis pekerjaan, jasa, kegiatan yang dikenakan pajak yang dapat berakibat norma yang diatur dalam peraturan menteri, pertama menjadi setara dengan norma yang diatur dalam dari Undang-Undang. Di samping Menteri Keuangan dapat saja secara subjektif mengenakan beberapa jenis pajak pada kegiatan-kegiatan tertentu dalam masyarakat yang berpotensi meresahkan masyarakat. Kita masih ingat setahun yang lalu, Pemda DKI berencana ingin memungut pajak restoran terhadap warung-warung pinggir jalan termasuk warung tegal, warung bakso, warung soto betawi yang akhirnya menimbulkan reaksi keras dari masyarakat yang berakibat peraturan Gubernur DKI itu tidak jadi dilaksanakan;
8. Pada hemat ahli, untuk menentukan jenis kegiatan apa saja yang dikenakan pajak atau dikenakan pungutan penerimaan negara bukan pajak atau PNBPN haruslah didasarkan pada dari Undang-Undang atau paling rendah penetapannya dilakukan dengan peraturan pemerintah atas delegasi yang diberikan oleh dari Undang-Undang. Lihatlah norma Pasal 2 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak yang secara



tegas menyebutkan bahwa jenis layanan atau kegiatan yang dikenakan pungutan PNPB diatur dengan Undang-Undang PNPB tersebut. Namun terhadap hal-hal yang belum diatur, diserahkan penetapannya kepada peraturan pemerintah yang kewenangan penerbitannya ada di tangan presiden. Inilah esensi dari sistem pemerintahan presidensial yang kita anut, Presiden adalah penyelenggara dan penanggung jawab tertinggi pemerintahan negara, presiden dipilih langsung oleh rakyat dan bertanggung jawab langsung pula kepada rakyat. Dalam hal menetapkan pajak dan pungutan PNPB, kewenangan seperti itu sepantasnya hanya ada Presiden dan DPR melalui dari Undang-Undang atau paling tidak ada pada presiden melalui peraturan pemerintah;

9. Penyerahan kewenangan menetapkan jenis kegiatan hanya dengan peraturan menteri berdasarkan delegasi yang diberikan oleh dari Undang-Undang adalah menyalahi sistem bernegara menurut Undang-Undang Dasar 1945. Walaupun menurut Pasal 17 Undang-Undang Dasar 1945, setiap menteri membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan, namun jangan dilupakan bahwa tugas menteri-menteri itu adalah membantu presiden, mereka diangkat dan diberhentikan oleh presiden, sehingga hanya bertanggung jawab kepada presiden, bukan kepada DPR apalagi bertanggung jawab langsung kepada rakyat. Karena itu, dalam hal menetapkan pajak dan PNPB, pengaturan seperti itu seharusnya ada di tingkat dari Undang-Undang atau paling rendah di tingkat peraturan pemerintah. Penyiapan dan pembahasan RUU didahului dengan kesepakatan seluruh jajaran pemerintah di bawah presiden, dibahas secara interdepartemental dengan melibatkan seluruh kementerian dan lembaga pemerintahan nonkementerian, bahkan melibatkan pihak-pihak berkepentingan dalam masyarakat, kemudian dibahas lagi dengan wakil-wakil rakyat di DPR. Penyiapan RBP juga harus melibatkan seluruh kementerian dan lembaga pemerintahan nonkementerian, sehingga merupakan kesepakatan bersama semua jajaran pemerintahan di bawah Presiden. Keputusan Menteri Keuangan hanyalah keputusan sebuah kementerian, namun isinya menimbulkan beban pajak yang harus dipikul oleh rakyat. Peraturan Menteri Keuangan ada kalanya memberikan pendelegasian kepada dirjen pajak untuk membuat peraturan menetapkan pengenaan pajak dan besarnya kepada jenis-jenis kegiatan tertentu dalam masyarakat. Dirjen



pajak itu tidak lebih daripada seorang birokrat yang tidak sepatasnya diberi kewenangan begitu besar dalam membebani rakyat dalam sebuah negara hukum pihak demokratis;

10. Kalau kewenangan menetapkan jenis kegiatan dan besaran pajak yang dikenakan oleh pemerintah pusat seperti di keterangan tadi dilaksanakan secara *mutatis-mutandis* ke daerah-daerah, maka akan semakin parah negara ini. Kewenangan menetapkan pajak daerah, retribusi daerah, dan penerimaan negara bukan pajak daerah yang biasa disebut dengan retribusi dan pungutan itu, harusnya dilakukan dengan peraturan daerah setelah mendapat persetujuan bersama antara gubernur atau bupati atau walikota dengan DPRD. Kalau hal-hal yang belum ditetapkan dalam perda itu, *mutatis-mutandis* disamakan antara pusat dan daerah, penetapannya diserahkan atau didelegasikan kepada gubernur, bupati, walikota, masih dapat diterima. Namun, apabila perda secara langsung mendelegasikannya kepada peraturan kepala Dispenda (Dinas Pendapatan Daerah) pegawai Eselon II di kabupaten itu menetapkan jenis-jenis pungutan pajak yang tidak diatur oleh dari Undang-Undang, maka siapa sebenarnya makhluk pejabat Eselon II yang bisa menetapkan pajak yang membebani rakyat di sebuah kabupaten itu? Dia bukan siapa-siapa, dia hanya seorang birokrat biasa. Dan ini mengerikan untuk dilaksanakan dalam sebuah negara hukum yang demokratis dan ini akan mengacaukan sistem pemerintah daerah kita, di samping berpotensi menimbulkan kesewenang-wenangan;
11. Oleh karena itu pada hemat ahli, norma Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang *a quo* sepanjang frasa *dan jenis jasa lain* selain jasa yang dipotong pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 dan norma Pasal 23 ayat (2) dari Undang-Undang *a quo* yang menyatakan ketentuan lebih lanjut pada jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf c angka 2, diatur dengan atau berdasarkan peraturan Menteri Keuangan adalah bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945 dan pantas untuk dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat. Dengan pendirian seperti ini, maka Menteri Keuangan tidak berwenang lagi untuk menerbitkan peraturan menteri untuk mengatur jasa lain selain jasa yang telah dipotong pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 Undang-Undang *a quo*. Pengaturan mengenai jasa lain haruslah dilakukan



dengan dari Undang-Undang atau paling tidak dengan Peraturan Pemerintah. Cara seperti ini lebih sesuai dengan maksud Undang-Undang Dasar 1945 bahwa pajak dan pungutan yang membebani rakyat haruslah diatur dengan Undang-Undang, bukan diatur dengan peraturan Menteri Keuangan, apalagi peraturan dirjen pajak;

Hierarki peraturan perundang-undangan ada dalam semua legal sistem, hukum Islam pun mengenal ada hierarki Al Quran, hadis, ijma, qiyas, dan sebagainya. Persoalannya adalah apakah pendelegasian dari status hierarki yang lebih tinggi kepada yang lebih rendah itu bisa mengatur materi muatan yang sama atau tidak ? Bahwa pembentukan lembaga negara itu hanya dapat dilakukan dengan Undang-Undang Dasar 1945, disana ada DPR, MPR, dan DPD. Bisakah Undang-Undang Dasar 1945 mendelegasikan kepada undang-undang untuk membentuk sebuah lembaga Negara ? Menurut ahli tidak nbisa. Lebih detail tentang lembaga negara yang disebutkan oleh Undang-Undang Dasar 1945 dapat diatur lebih lanjut dengan dari Undang-Undang, tetapi bukan mendelegasikan membentuk undang-undang. Persoalannya sekarang di dalam Pasal 23 mengatakan, jenis-jenis yang dikenakan pajak adalah pelayanan (misalnya jasa katering, jasa pijat, jasa urut. Selehnya diserahkan kepada peraturan menteri namun Peraturan Menteri mengatakan jasa semir sepatu, jasa pasang tenda). Jadi, pendelegasian hierarki itu tidak bisa memberikan pengaturan pada materi muatan yang setingkat yang lebih rendah. Oleh karena itu, Undang-Undang Dasar 1945 mengatakan bahwa Presiden mengeluarkan/menerbitkan peraturan pemerintah untuk menjalankan dari Undang-Undang sebagaimana mestinya. Ketentuan itu bukan berarti norma yang harus diatur dengan dari Undang-Undang dapat diatur dengan Peraturan Pemerintah. Peraturan Pemerintah harus menjalankan norma dari Undang-Undang sebagaimana mestinya;

[2.3] Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Presiden/mewakili dalam persidangan tanggal 16 September 2014 memberikan keterangan lisan dan menyampaikan dua keterangan tertulis, yakni, keterangan tertulis pertama bertanggal 16 September 2014 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah tanggal 16 September 2014 dan keterangan tertulis kedua tanpa tanggal, tanpa bulan tahun 2014 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah tanggal 27 Oktober 2014. Adapun keterangan tertulis Presiden yang kedua menguraikan hal-hal sebagai berikut:



I. Pokok Permohonan Pemohon

1. Bahwa dalam permohonannya, Pemohon pada pokoknya keberatan atas adanya frasa "jenis jasa lain" yang terdapat dalam ketentuan Pasal 23 ayat (2) UU PPh. Selengkapnya bunyi, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.*"
2. Pemohon pada pokoknya keberatan dengan frasa "jenis jasa lain" yang terdapat dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh, karena dianggapnya frasa tersebut memiliki ruang lingkup yang terlalu luas serta mengandung bermacam-macam pengertian (multitafsir), sehingga menyebabkan Menteri Keuangan dapat menafsirkan bahwa seluruh pengangkutan batubara di laut termasuk dalam jenis jasa lain sehingga setiap imbalan yang diterima sehubungan dengan jasa pengangkutan batubara di laut menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dari tarif pemotongan PPh Pasal 15 (final);
3. Hal tersebut menurut Pemohon, berpotensi merugikan hak konstitusionalnya sebagai perusahaan yang bergerak di bidang pelayaran karena menghilangkan jaminan kepastian perlindungan hukum yang adil dan kepastian persamaan kedudukan di hadapan hukum sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945;

II. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon

Sesuai dengan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011, menyatakan 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 di atas dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan "hak konstitusional" adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar



Negara Republik Indonesia Tahun 1945, maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. Kualifikasinya dalam permohonan *a quo* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang 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.

Lebih lanjut Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan kumulatif tentang kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang menurut Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (vide Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan putusan-putusan berikutnya), harus memenuhi 5 (lima) syarat yaitu:

- a. adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945;
- b. bahwa hak konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu dari Undang-Undang yang diuji;
- c. bahwa kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya dari Undang-Undang yang dimohonkan untuk diuji;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, Pemerintah menanggapi kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon sebagaimana dimaksud di bawah ini:

1. Bahwa terhadap dalil Pemohon yang mengajukan ketentuan Pasal 23 ayat (2) UU *a quo* sebagai ketentuan yang dianggap Pemohon telah merugikan hak-hak konstitusionalnya, Pemerintah berpendapat bahwa antara pasal *a quo* dengan posita Pemohon tidaklah relevan karena pasal ini tidak mengatur norma pengkategorian yang dimaksudkan pemohon, melainkan hanya mengatur tentang pendelegasian wewenang kepada peraturan yang lebih



rendah untuk mengatur jenis jasa lain. Sehingga tidak tepat Pemohon untuk mengajukan pasal ini sebagai dasar pertentangannya dengan UUD 1945;

2. Bahwa dalil Pemohon yang menganggap dengan adanya frasa "jenis jasa lain" dalam ketentuan *a quo*, telah menimbulkan kerugian yang nyata dan langsung, baik secara aktual maupun potensial kepada Pemohon, Pemerintah berpendapat:
 - a. Syarat formal pengajuan permohonan uji materi, telah diatur dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi;
 - b. Syarat formal tersebut di atas, secara konkrit telah diimplementasikan oleh Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Nomor 006/PUU-I/11/2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007, serta putusan-putusan selanjutnya, telah memberikan pengertian dan batasan secara kumulatif tentang kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang menurut Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi harus memenuhi 5 (lima) syarat yaitu:
 - (1) adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
 - (2) bahwa hak konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu dari 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 dari Undang-Undang yang dimohonkan untuk diuji;
 - (5) adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.
3. Bahwa permohonan Pemohon tidak memenuhi syarat formal tersebut di atas, karena:
 - a. Dalam kasus dimaksud, Pemohon dikenakan kewajiban pajak kurang bayar berdasarkan ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 1 Undang-Undang PPh yaitu Pemohon sebagai Wajib Pajak telah melakukan kegiatan sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan



- harta, bukan berdasarkan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh;
- b. Contoh kasus yang disampaikan Pemohon tersebut sebenarnya telah diputus oleh Pengadilan Pajak Nomor Put.33637/PP/M.12/2011 Tanggal 21 September 2011 dengan pertimbangan hukum yang menyatakan transaksi Pemohon dengan ketiga Bentuk Usaha Tetap (BUT) yaitu BUT *Samika Shipping Ltd.*, BUT *Kidecrane Transposes* dan BUT *Twinstar Shipping Ltd.*, dikategorikan termasuk dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 1 yaitu Wajib Pajak telah melakukan kegiatan sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
4. Berdasarkan fakta tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa belum terdapat kerugian aktual yang dialami oleh Pemohon karena berlakunya ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh, dengan alasan:
- a. Kewajiban pembayaran pajak yang harus dilakukan oleh Pemohon didasarkan atas ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 1 Undang-Undang PPh, bukan ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh;
 - b. Seandainya Pemohon tetap merasa dirugikan hak konstitusionalnya karena berlakunya ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh, hal itu juga terlalu prematur karena, Mahkamah Agung dalam pemeriksaan tingkat Peninjauan Kembali belum menjatuhkan putusannya apakah kewajiban pembayaran pajak yang harus dilakukan oleh Pemohon berdasarkan ketentuan Pasal 23 ayat (2) atau tetap berdasarkan Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 1 sebagaimana telah diputuskan oleh Pengadilan Pajak tersebut di atas.
 - c. Kerugian yang disampaikan Pemohon dalam permohonannya yang menyatakan Pemohon dikenakan tarif pajak yang lebih tinggi berdasarkan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh dengan terbitnya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 23 (SKPKB PPh Pasal 23), merupakan penerapan atas norma yang terdapat dalam Undang-Undang PPh, yang apabila Pemohon merasa dirugikan, maka upaya penyelesaian sengketanya dengan cara mengajukan permohonan keberatan, atau mengajukan banding/gugatan ke Pengadilan Pajak, atau mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.
5. Berdasarkan keterangan tersebut di atas, sudah sepatutnya apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*).



Namun jika Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memberikan pendapat yang berbeda, maka Pemerintah menyerahkan kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk mempertimbangkan dan menila apakah Pemohon memenuhi kualifikasi sebagai pihak yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) atau tidak, sebagaimana ditentukan oleh ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 maupun berdasarkan putusan-putusan Mahkamah Konstitusi terdahulu (sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007);

III. Keterangan Presiden Atas Materi Permohonan Yang Dimohonkan Pengujian

Terhadap dalil Pemohon terkait materi pokok permohonan, Pemerintah menerangkan Undang-Undang PPh secara filosofis sebagaimana yang diuraikan di bawah ini:

1. Bahwa Undang-Undang PPh dilandasi falsafah Pancasila dan UUD 1945 yang di dalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional;
2. Bahwa dengan pesatnya perkembangan sosial ekonomi sebagai hasil pembangunan nasional dan globalisasi serta reformasi di berbagai bidang dipandang perlu adanya Undang-Undang PPh yang dapat meningkatkan fungsi dan peranannya dalam rangka mendukung kebijakan pembangunan nasional khususnya di bidang ekonomi. Materi Undang-Undang PPh dimaksud berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi penerimaan negara dengan tetap mempertahankan sistem *self assessment*. Oleh karena itu, arah dan tujuan Undang-Undang PPh antara lain adalah untuk lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak dan lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak;
3. Bahwa Undang-Undang PPh mengatur materi pengenaan pajak yang pada dasarnya menyangkut Subjek Pajak (siapa yang dikenakan), Objek Pajak (penyebab pengenaan), dan Tarif Pajak (cara menghitung jumlah pajak) dengan pengenaan yang merata serta pembebanan yang adil. Sedangkan tata



cara pemungutannya diatur dalam peraturan/ketentuan tersendiri dalam rangka mempermudah masyarakat untuk mempelajari, memahami, serta mematuhi;

4. Bahwa secara spesifik, Undang-Undang PPh mengatur materi pengenaan pajak yang pada dasarnya menyangkut Subjek Pajak (siapa yang dikenakan), Objek Pajak (penyebab pengenaan), dan Tarif Pajak (cara menghitung jumlah pajak) dengan pengenaan yang merata serta pembebanan yang adil, dengan mengikuti dinamika dunia usaha;
5. Bahwa objek dari PPh 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;
6. Bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang PPh ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari bidang usaha tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis, sehingga dapat tercapai keadilan bagi para Wajib Pajak;
7. Bahwa pengaturan perpajakan juga didasarkan pada prinsip-prinsip keadilan dalam sistem perpajakan yang dianut secara universal yaitu:
 - a. Prinsip keadilan horisontal:

Keadilan horisontal dalam perspektif pajak mengandung makna, untuk Wajib Pajak dengan kondisi kemampuan atau penghasilan yang sama harus dikenakan jumlah pajak yang sama. Dalam perpajakan Indonesia, konsep ini mendasari pengenaan pajak dengan tarif tunggal, misalnya PPN dengan tarif tunggal sebesar 10%;
 - b. Prinsip keadilan vertikal:

Keadilan vertikal diartikan semakin tinggi kemampuan ekonomis wajib pajak, semakin tinggi pula beban pajak yang dikenakan. Konsep ini yang mendasari pengenaan pajak penghasilan secara progresif, seperti dianut rezim PPh di Indonesia dengan tarif yang progresif (sesuai dengan Pasal 17 Undang-Undang PPh), selain itu pengenaan tarif yang berbeda dalam mekanisme pemotongan dan pemungutan PPh, sesuai dengan jenis penghasilannya;

Hal tersebut bertujuan agar dapat tercapai keadilan bagi para Wajib Pajak



dimana Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan tinggi akan menanggung beban pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan rendah;

8. Bahwa berdasarkan uraian di atas, pemajakan atas penghasilan tidak didasarkan pada bidang usahanya, tetapi pada jenis penghasilannya. Oleh karena itu, dimungkinkan atas penghasilan yang berasal dari satu bidang usaha yang sama dapat dilakukan pemotongan/pemungutan dengan tarif yang berbeda, tergantung jenis penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajaknya. Sehingga terhadap dalil Pemohon yang menyatakan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh memperlakukan Pemohon secara diskriminatif adalah tidak benar;

Terhadap dalil Pemohon yang menyatakan bahwa ketentuan *a quo* melanggar asas-asas pembentukan perundang-undangan dan melanggar asas hukum dan norma dasar negara, Pemerintah dapat memberikan keterangan sebagai berikut:

1. Bahwa terkait dengan pendelegasian wewenang, Mahkamah Konstitusi sudah pernah memeriksa, mengadili dan memutuskan pada Putusan Nomor 128/PUU-VII/2009 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan terhadap UUD 1945, yang menyatakan sebagai berikut:

"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 rind 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;

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."



2. Bahwa meskipun pasal yang dimohonkan pengujiannya dalam perkara ini berbeda dengan pasal dimohonkan pengujiannya dan telah diputus oleh Mahkamah Konstitusi tersebut di atas, namun substansinya adalah sama. Oleh karena itu kiranya putusan Mahkamah Konstitusi tersebut dapat dijadikan pertimbangan oleh Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi dalam memeriksa dan mengadili perkara *a quo*;
3. Bahwa Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh telah sesuai dengan pembentukan peraturan perundang-undangan. Suatu peraturan perundang-undangan diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Dengan demikian pendelegasian wewenang dari Undang-Undang PPh ke Peraturan yang lebih rendah, telah sesuai dengan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan;
4. Bahwa terhadap ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh yang mendelegasikan peraturannya kepada Menteri Keuangan untuk mengatur jenis jasa lain selain yang ditetapkan dalam ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang PPh yaitu jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, dan jasa konsultan, menurut Pemerintah hal ini sama sekali tidak melanggar hak konstitusional Pemohon, karena ketentuan norma tersebut sudah sesuai dengan asas-asas pembentukan perundang-undangan sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;
5. Bahwa berdasarkan uraian di atas," Pemerintah menyimpulkan bahwa Pemohon telah keliru dalam memahami ketentuan *a quo* yang diajukan oleh Pemohon, sehingga terhadap dalil Pemohon yang menganggap adanya kerugian hak konstitusionalnya terabaikan berdasarkan hak-hak yang dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945, hal tersebut adalah tidak benar dan tidak relevan. Oleh karena itu, sepatutnyalah kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memutuskan agar permohonan Pemohon, ditolak atau setidaknya-dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*);

Terhadap pokok Permohonan Pemohon yang menganggap Pemohon seolah-olah diperlakukan secara diskriminatif karena pengkategorian yang diatur di dalam Pasal. 23 ayat (2) Undang-Undang PPh, dengan alasan Pemohon adalah salah



satu usaha di bidang pengangkutan, namun perlakuan pajaknya dibedakan dengan jenis angkutan yang lain, perkenankanlah Pemerintah memberikan keterangan atas ketentuan *a quo* sebagai berikut:

a. Filosofi Perpajakan di Indonesia

1. Bahwa sesuai dengan pembukaan UUD 1945, salah satu tujuan negara Republik Indonesia adalah untuk memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.
2. Bahwa untuk mencapai tujuan tersebut, maka negara wajib memenuhi tuntutan kebutuhan masyarakat, dalam wujud pengalokasian sejumlah dana yang terdapat dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, yang sumber terbesarnya berasal dari penerimaan pajak;

b. Perlunya Fleksibilitas Peraturan di Bidang Perpajakan di Indonesia.

1. Bahwa sebagaimana telah diketahui bersama, bahwa dunia usaha selalu berkembang terutama meningkatnya kompleksitas transaksi bisnis yang sangat memungkinkan untuk menimbulkan jenis jasa baru yang sebelumnya belum diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Oleh karena itu, peraturan perundang-undangan yang melandasinya juga harus bersifat terbuka, agar memiliki fleksibilitas untuk mengikuti perkembangan dunia usaha tersebut. Oleh karena itu, peraturan di bidang perpajakan harus bersifat dinamis, agar dapat mengikuti perkembangan masyarakat yang serba kompleks, sehingga tujuan negara yang ingin mewujudkan kesejahteraan umum dapat tercapai;
2. Bahwa secara spesifik, Undang-Undang PPh mengatur materi pengenaan pajak yang pada dasarnya menyangkut subjek pajak (siapa yang dikenakan), objek pajak (penyebab pengenaan), dan Tarif Pajak (cara menghitung jumlah pajak) dengan pengenaan yang merata serta pembebanan yang adil, dengan mengikuti dinamika dunia usaha;
3. Bahwa objek dari PPh 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. Bahwa pengertian penghasilan dalam Undang-Undang PPh ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari bidang usaha tertentu, tetapi



- pada adanya tambahan kemampuan ekonomis, sehingga dapat tercapai keadilan bagi para wajib pajak, dimana wajib pajak yang mendapatkan penghasilan tinggi akan menanggung beban pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak yang mendapatkan penghasilan rendah;
5. Bahwa pengaturan perpajakan dalam Undang-Undang PPh tersebut menganut prinsip-prinsip keadilan dalam sistem perpajakan yang berlaku secara universal yaitu:
 - a. Prinsip keadilan horisontal:

Keadilan horizontal dalam perspektif pajak mengandung makna, untuk Wajib Pajak dengan kondisi kemampuan atau penghasilan yang sama harus dikenakan jumlah pajak yang sama. Dalam perpajakan Indonesia, konsep ini mendasari pengenaan pajak dengan tarif tunggal, misalnya PPN dengan tarif tunggal sebesar 10%.
 - b. Prinsip keadilan vertikal:

Keadilan vertikal diartikan semakin tinggi kemampuan ekonomis wajib pajak, semakin tinggi pula beban pajak yang dikenakan. Konsep ini yang mendasari pengenaan pajak penghasilan secara progresif, seperti dianut rezim PPh di Indonesia dengan tarif yang progresif (sesuai dengan Pasal 17 Undang-Undang PPh), selain itu pengenaan tarif yang berbeda dalam mekanisme pemotongan dan pemungutan PPh, sesuai dengan jenis penghasilannya.
 6. Bahwa sekali lagi Pemerintah tegaskan, pemajakan atas penghasilan tidak didasarkan pada bidang usahanya, tetapi pada jenis penghasilannya. Oleh karena itu, dimungkinkan atas penghasilan yang berasal dari satu bidang usaha yang sama dapat dilakukan pemotongan/pemungutan dengan tarif yang berbeda, tergantung jenis penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajaknya. Oleh karena itu Pemerintah berpendapat dalil Pemohon yang menyatakan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh memperlakukan Pemohon secara diskriminatif adalah tidak benar;
 7. Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh yang memberikan delegasi kepada Menteri Keuangan untuk mengatur jenis jasa lain selain daripada yang telah ditetapkan di dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang PPh yakni jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, dan jasa konsultan, sama



sekali tidak melanggar hak konstitusional Pemohon;

IV. Kesimpulan

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan pengujian (*constitutional review*) Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

- a. Menerima Keterangan Presiden secara keseluruhan;
- b. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
- c. Menolak permohonan pengujian Pemohon seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan pengujian Pemohon tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*);

[2.4] Menimbang bahwa untuk membuktikan keterangannya, Presiden mengajukan alat bukti surat/tulisan yang telah diberi tanda bukti PEMT-1 sampai dengan bukti PEMT-2 sebagai berikut:

1. Bukti PEMT-1 : Fotokopi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 128/PUU-VII/2009, tanggal 11 Maret 2010;
2. Bukti PEMT-2 : Fotokopi Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-33637/PP/M.V/12/2011, tanggal 21 September 2011;

Selain itu, Presiden dalam persidangan tanggal 23 Oktober 2014 dan tanggal 6 November 2014 mengajukan 4 (empat) orang ahli, yakni Prof. Dr. Philipus M. Hadjon, S.H., Prof. Dr. Gunadi, Msc., Ak, Dr. A. Anshari Ritonga, S.E., S.H., M.H., dan Denny Indrayana yang memberikan keterangan di bawah sumpah/janji dalam persidangan tersebut dan/atau telah pula menyerahkan keterangan tertulis, yang mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

1. Prof. Dr. Philipus M. Hadjon, S.H.

- I. Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang menyatakan, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan*



Peraturan Menteri Keuangan”;

II. Pertanyaan Hukum

1. Apa *ratio legis* pendelegasian kewenangan dalam peraturan perundang-undangan (in casu pendelegasian Undang-Undang kepada Peraturan Menteri) ?
2. Andaikata Peraturan Menteri supra bertentangan dengan Undang-Undang lain, apakah hal itu termasuk kewenangan Mahkamah Konstitusi untuk menguji konstitusionalitas pendelegasian tersebut ?

III. Analisis

Pertanyaan 1: Apa *ratio legis* pendelegasian kewenangan dalam peraturan perundang-undangan (in casu pendelegasian Undang-Undang kepada Peraturan Menteri) ?

Ratio legis pendelegasian kewenangan dalam peraturan perundang-undangan adalah taat asas khususnya kesesuaian antara jenis, hierarki dan materi muatan. Asas ini diatur dalam Pasal 5 butir c Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang.

Norma undang-undang sifatnya umum - abstrak.

Oleh karena itu, hal-hal yang lebih konkret didelegasikan kepada peraturan perundang-undangan yang hierarkis lebih rendah dan sesuai dengan lampiran dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 (vide butir 198 Lampiran UU 12/ 2011).

Ada tiga pola pendelegasian, yang pertama dapat dilihat pada lampiran butir 201, yang kedua diatur dengan atau berdasarkan (butir 202), yang ketiga diatur dalam (butir 215). Ada beberapa delegasi yang diatur dalam satu bentuk peraturan perundang-undangan. Inilah *ratio legis* dari pendelegasian kewenangan. Jadi, kalau tidak menghendaki adanya pendelegasian kewenangan, maka harus dihapus hierarki peraturan perundang-undangan itu sebab apa perlunya hierarki peraturan perundang-undangan karena kehadiran hierarki peraturan perundang-undangan untuk melihat materi muatan. Hal-hal yang lebih konkret itu diatur dalam peraturan perundang-undangan yang lebih rendah;

Pertanyaan 2: Andaikata Peraturan Menteri supra bertentangan dengan Undang-Undang. lain, apakah hal itu termasuk kewenangan Mahkamah Konstitusi untuk menguji konstitusionalitas pendelegasian tersebut ?



Dalam hal ini persoalannya bukan konstusionalitas pendelegasian, tetapi peraturan perundang-undangan delegasi harusnya diuji dengan undang-undang lain yang dinilai bertentangan. Dengan demikian, pengujian legalitas suatu peraturan perundang-undangan yang didelegasikan oleh dari Undang-Undang harusnya diuji dengan dari Undang-Undang. Ketentuan ini sesuai dengan Pasal 24A ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan, "*Mahkamah Agung berwenang mengadili pada tingkat kasasi, menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang, dan mempunyai wewenang lainnya yang diberikan oleh undang-undang*". Selain itu, juga berdasarkan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 yang menegaskan, "*Dalam hal suatu peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang diduga bertentangan dengan undang-undang, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Agung*";

Dengan demikian dalam hal seperti itu permasalahannya bukan masalah konstusionalitas ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang mendelegasikan, seperti *in casu* ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, tetapi masalah legalitas peraturan pelaksanaan terhadap dari Undang-Undang;

Berkaitan dengan hierarki bahwa ketentuan hierarki melahirkan asas *lex superior derogat legi inferiori*. Dengan demikian, jelas bahwa ada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah mengalah terhadap peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Kalau peraturan perundang-undangan delegasi *in casu* Peraturan Menteri Keuangan (PMK) bertentangan dengan dari Undang-Undang, maka inti persoalannya adalah legalitas bukan konstusionalitas, sehingga seyogianya PMK tersebut diuji dengan dari Undang-Undang yang dikatakan;

Pajak diatur dengan undang-undang. Makna ratio legis-nya bahwa pungutan pajak itu merampas hak asasi, *in casu* hak milik. Hak milik awalnya adalah hak kodrat, hak melekat sebagai bawaan makhluk ciptaan Tuhan yang tidak boleh dirampas, tetapi dalam hidup bernegara pungutan pajak yang hakikatnya adalah perampasan hak kodrat maka dibolehkan dengan konstruksi hukum (syarat) harus ada persetujuan dari rakyat. Instrumen hukum persetujuan rakyat hukum Romawi adalah *lex*, hukum Belanda adalah *wet*, hukum Indonesia adalah dari Undang-Undang. Jadi, pajak dipungut dengan Undang-Undang adalah



manifestasi bahwa pajak dipungut atas persetujuan rakyat. Apabila tiap jasa lain itu harus diatur dengan dari Undang-Undang, berapa banyak undang-undang yang harus kita buat? Ini persoalan teknis perundang-undangan, sehingga ada delegasi perundang-undangan;

2. Prof. Dr. Gunadi, Msc., Ak

Untuk mencapai tujuan nasional yang tersurat dalam Pembukaan UUD 1945, Pemerintah menyelenggarakan pembangunan dengan biaya antara lain dari penerimaan pajak, termasuk Pajak Penghasilan (PPH). Yurisdiksi, termasuk kewenangan memungut pajak, merupakan atribut kedaulatan negara (Starke, 1989). Yurisdiksi pajak meliputi 3 (tiga) unsur, yaitu (1) regulasi (menyusun Undang-undang (UU) Perpajakan), (2) penerimaan (minta sebagian penghasilan dan/atau kekayaan masyarakat untuk negara, dan (3) pelaksanaan/*enforcement* UU serta administrasi penerimaan (Rohatgi, 2005; dan Knechtle, 1979). Teori kedaulatan negara menyatakan bahwa tiap yurisdiksi bebas merumuskan UU Pajaknya yang dianggap paling pas dengan situasi dan kondisi lingkungannya (OECD, 2013). Tidak ada batasan atas cakupan hak pemajakan suatu negara sepanjang terdapat *tax connecting factor* dengan subjek (orang pribadi atau badan), dan objek pajak (keadaan, peristiwa, dan kejadian) dalam wilayah kedaulatannya serta diatur dalam UU (Rohatgi, 2005). Yurisdiksi pajak Indonesia tersurat dalam Pasal 23A UUD 1945 [Pasal 23(2) sebelum amandemen ketiga] yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan UU. UU Pajak mendasarkan pada beberapa kebijakan perpajakan, seperti (OECD, 2014): (1) netralitas, artinya pajak harus netral dan berlaku adil kepada semua pihak. Keputusan bisnis seharusnya dimotivasi oleh pertimbangan ekonomi dan bukan pajak. WP dengan kondisi atau melakukan bisnis sejenis harus kena pajak dengan level yang sama, (2) efisien, yaitu biaya kepatuhan WP dan biaya administrasi pemerintah seminimal mungkin, (3) kepastian dan kesederhanan, maksudnya peraturan pajak harus jelas dan mudah dipahami sehingga tiap pihak dapat mengantisipasi konsekwensi pajak atas transaksi yang dilakukannya, termasuk mengetahui kapan, dimana, bagaimana dan berapa pajak harus dibayar, dan (4) fleksibilitas, artinya sistem pajak harus fleksibel dan dinamis agar selalu dapat menyesuaikan dengan perkembangan bisnis, perdagangan, ekonomi dan teknologi serta informasi. Pajak merupakan kontribusi wajib rakyat untuk keperluan negara. Sebagai wakil rakyat



pembayar pajak, DPR memberikan persetujuan atas RUU Pajak melalui prosedur rapat dan sidang resmi. Persetujuan itu mencerminkan kemauan dan kesanggupan rakyat atas pungutan pajak. PPh dipungut berdasar UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 (UUPPh). Dipungut dengan UU artinya telah disetujui para wakil rakyat (termasuk pemohon uji materi). Agar selalu dinamis dan aplikabel, dari Undang-Undang harus fleksibel dapat disesuaikan dengan kegiatan ekonomi dan bisnis, hukum, akuntansi, teknologi informasi dan administrasi pemerintahan yang berkembang terus, dinamis selalu berubah. Kriteria dinamis dan fleksibel menimbulkan hambatan pengaturan segala sesuatu secara rinci dan detil tentang pajak dalam dari Undang-Undang yang memerlukan waktu mengubahnya. Penyesuaian UU pajak dengan dinamika ekonomi dari ekstraktif, ke manufaktur, jasa, teknologi informasi, *knowhow* dan digitalisasi, dimensi lokal, regional dan global perlu waktu, biaya, sumber daya dan proses politik;

Ketentuan dalam UU Pajak merupakan rumusan umum suatu aturan. Sebagai manusia biasa, para perumus tentu kurang mampu memprediksi apa yang akan terjadi dalam kehidupan ekonomi, sosial, budaya dan politik yang penuh perubahan dan perkembangan secara cepat di kemudian hari sehingga menyisakan celah pengaturan yang dapat dimanfaatkan pemburu rente pajak dengan berbagai rekayasa transaksi, legal artifisial, dan akuntansi yang kurang sejalan dengan maksud dan tujuan UU (Mertokusumo, 1985). Wiarda dan Portalis (disitir Irfan Fachrudin, 2004) menyatakan bahwa dari Undang-Undang selalu tidak sempurna karena pembuatnya tidak dapat mengestimasi segala sesuatu yang akan terjadi di kemudian hari. Walaupun nampak lengkap, dari Undang-Undang tidak pernah rampung karena ribuan masalah dapat saja diajukan ke pengadilan (Mertokusumo, 1985). Demikian pula, walaupun nampak jelas, dari Undang-Undang dapat saja tidak lengkap dan tuntas dalam mengatur segala sesuatu dan hal ikhwal perpajakan, karena jumlah teknik, metode, sifat, jenis dan variasi kegiatan subjek pajak tidak terbilang, berubah terus, dan kadang penuh rekayasa. dari Undang-Undang yang sudah ditetapkan tidak dapat diubah dengan cepat menyesuaikan dinamika alamiah subjek pajak yang tidak pernah berhenti mengembangkan kegiatan ekonomi, sosial budaya yang akan selalu menimbulkan subjek, objek, hal ikhwal, dan fenomena perpajakan baru. Dalam rangka efisiensi beban pajak, beberapa WP mencari *loopholes* ketentuan pajak;



Untuk menjaga kepastian, fleksibilitas dan kekinian hukum, efisiensi pengaturan dan keadilan perpajakan maka norma yang diatur dalam UU yang umumnya bersifat statis termasuk subjek, objek, tarif, sanksi, dan aturan pokok administrasi, sedang prosedur dan tata cara, rincian serta aturan pelaksanaan lebih lanjut yang bersifat tidak membebani rakyat agar fleksibel dan dinamis umumnya didelegasikan pada aturan di bawah dari Undang-Undang. Dalam rangka menjaga fleksibilitas dan kekinian aturan, dari Undang-Undang Pajak sering mengalami reformasi. Norma seperti subjek, objek, pemotong pajak, dasar pengenaan pajak, cara pemungutan dan pemotongan oleh pihak lain (termasuk pemanfaat jasa), tarif pajak serta sanksi dan lainnya yang tercantum dalam Undang-Undang telah mendapat persetujuan dari rakyat termasuk para pemotong pajak melalui para wakilnya di DPR sehingga telah memenuhi asas legalitas formal dan konstitusional serta mengikat semua pihak. Karena dibentuk berdasar ketentuan yang lebih tinggi (UUD 1945) dan oleh lembaga yang berwenang (lembaga legislatif), maka UUPPh telah memenuhi asas legalitas formal, prosedural dan konstitusional sehingga sah dan mempunyai daya laku/*valid* (Soeprapto, 2007). Seperti lazimnya UU Pajak, sifat norma hukum UU PPh adalah *heteronoom* artinya kewajiban membayar pajak datang dari negara dan dapat dipaksakan, sehingga senang atau tidak mereka harus memenuhi kewajiban pajak (Soeprapto, 2007);

Kronologi uji materi yang diajukan pemohon pengusaha dalam negeri penyedia jasa pemindahan barang/muatan (*transshipment*) batubara milik perusahaan pertambangan batubara, antara lain, sbb: (1) karena pemohon menganggap jasa *transshipment* batubara dari tempat penimbunan ke kapal termasuk lingkup perusahaan pelayaran internasional, maka atas pembayaran imbalan jasa *transshipment* kepada beberapa BUT (WP Luar Negeri) pemohon telah memotong PPh final berdasar ketentuan Pasal 15 UUPPh 1994 *juncto* KMK-417/KMK.04/1996 sebesar 2,64%, (2) sementara itu, KPP Madya Balikpapan berpendapat bahwa pembayaran itu tidak termasuk lingkup perusahaan pelayaran internasional objek PPh Pasal 15, tetapi sebagai jasa lain objek potongan PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c UU PPh. Atas kuasa Pasal 23 ayat (2) UU PPh, ketentuan jenis jasa lain diatur dalam PMK-244/PMK.03/2008. Sebetulnya besaran tarif potongan PPh Pasal ayat (1) huruf c UU PPh 2008 adalah 2% dan lebih rendah dari tarif PPh Pasal 15 sebesar 2,64%. Berdasar pertimbangan praktis



atau sesuai dengan kelaziman pemajakan dalam bidang usaha tertentu, seperti perusahaan pelayaran internasional, Pasal 15 UU PPh 1994 (masih berlaku sampai saat ini) memberi kuasa penetapan kepada Menteri Keuangan, maka terbitlah KMK-417/1996. Dengan maksud mengelaborasi istilah **perusahaan pelayaran internasional** tersebut dalam **Penjelasan Pasal 15**, Pasal 1 KMK-417/1996 menyatakan bahwa yang dimaksud dengan peredaran bruto adalah semua imbalan yang diterima atau diperoleh perusahaan pelayaran luar negeri [BUT] dari pengangkutan barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri. Bidang usaha pemohon dan BUT pemberi jasa adalah *transshipment* batubara dari tempat penimbunan ke kapal pengangkut besar. Karena **bukan mengangkut barang dari satu ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau ke luar negeri** sebagaimana dimaksud KMK-417/1996, dengan merujuk Perdirjen-70/2007, maka KPP Madya Balikpapan dengan surat Nomor Shimb-148/WPJ.14/KP.0506/2012 tgl 6 Nopember 2012 mengelompokkannya dalam jasa lain (mungkin jasa penunjang di bidang penambangan) yang menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23. Tarif efektif PPh Pasal 23(1)(c) UUPPh 2000 atas jasa lain adalah 4,5% [15% dari 30% prakiraan penghasilan neto]. sedangkan tarif PPh Pasal 15 adalah 2,64%. Dalam UUPPh 2008 tarif PPh Pasal 23(1)(c) turun menjadi 2% lebih rendah dari tarif lama;

Pemohon juga mempermasalahkan ketidaksamaan pendefinisian istilah '**pelayaran**' dalam Pasal 1 angka 1 UU Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran dengan istilah '**perusahaan pelayaran atau penerbangan internasional**' dalam Penjelasan Pasal 15 UU PPh *juncto* PMK-417/1996. Istilahnya saja beda (perusahaan pelayaran internasional dalam UUPPh, dan pelayaran dalam UU Pelayaran) dan tujuan pembuatan Undang-Undang nya pun beda, maka adalah wajar jika pengertiannya pun berbeda. Walaupun untuk simplifikasi, menurut Thuronyi (1996), tidak ada salahnya merujuk pada istilah yang telah didefinisikan Undang-Undang lain. Namun, untuk tujuan pajak, juga tidak ada keharusan mengikuti pendefinisian dalam Undang-Undang lain. Perbedaan demikian lumrah terjadi, misalnya definisi **kendaraan** dalam Pasal 1 angka 13 UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah juga berbeda dengan definisi **kendaraan** dalam UU Nomor 22 Tahun 2009 tentang Lalu Lintas Darat;

Pasal 23 UU PPh mengatur pemotongan pendahuluan pajak (*provisional-*



withholding tax berdasar prinsip *pay-as-you-earn/PAYE* – pemotongan pajak pada sumbernya) yang dilakukan oleh penyedia penghasilan dengan cara mengurangi pajak dari penghasilan dan menyetorkannya ke negara. *Withholding tax* merupakan sistem pemungutan PPh yang paling efektif, aman dan murah, dan sebagai tulang punggung sistem pemungutan pajak di hampir semua negara karena: (i) mendorong kepatuhan, (ii) mempercepat penerimaan, (iii) mengurangi tunggakan dan ketidakmampuan bayar, (iv) mengurangi pekerjaan administrasi kantor pajak, (v) mudah mengidentifikasi WP, dan (vi) mempermudah pemenuhan kewajiban pajak (Gunadi, 2013). Sebagai potongan pajak atas penghasilan, penanggung beban pajak adalah penerima penghasilan yang menurut Pasal 28 ayat (1) huruf c UU PPh dapat dikurangkan dari utang PPh dalam SPT akhir tahun. Kalau tidak terjadi salah prosedur dan penerapan ketentuan, seharusnya potongan PPh Pasal 23 bukan menjadi tanggungan atau beban dan kerugian pemotong pajak. Penerbitan SKPKB oleh KPP Madya Balikpapan mungkin karena telah terjadi beda penafsiran ketentuan antara pemohon dengan KPP. Solusi yang tersedia dalam UU Perpajakan saat ini adalah pengajuan keberatan, permohonan banding ke Pengadilan Pajak dan pengajuan Peninjauan Kembali. Sistem pemotongan dan pemungutan pajak oleh pihak ketiga sifatnya ialah permintaan partisipasi masyarakat dalam mensukseskan pemungutan pajak. Penegakan hukum penting agar UU Perpajakan dipatuhi semua pihak. Namun kedepan, karena sifatnya adalah pembayaran pendahuluan pajak sipenerima penghasilan, maka jika mereka telah menyelesaikan kewajibannya dengan menyampaikan SPT yang telah diisi dengan benar, lengkap dan jelas hendaknya kebijakan penerbitan SKPKB yang menimbulkan pajak ganda dihapus karena pendapatan negara juga tidak dirugikan;

Pasal 4(1) UUPPh mendefinisikan penghasilan, sebagai objek pajak, secara luas atau komprehensif, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP) dari dalam maupun luar Indonesia yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan WP **dengan nama dan dalam bentuk apapun**, termasuk imbalan berkenaan dengan jasa. Objek pajak merupakan unsur penting hukum pajak materiil, dan sebagai ***conditio sine qua non*** pemungutan pajak karena hanya dapat dipungut jika terdapat objek pajak. Objek pajak adalah segala sesuatu [termasuk penghasilan] yang dengan Undang-Undang dapat dikenakan pajak (Djafar Saidi, 2007). Kata ‘dapat dikenakan pajak’



bermakna bahwa suatu objek boleh atau tidak boleh dikenakan pajak. Objek yang dapat dikenakan pajak hampir tidak terbatas tergantung pembuat Undang-Undang untuk menjaringnya sepanjang tidak melanggar kesusilaan dan kesopanan dalam masyarakat. Seberapa luas cakupan objek dan besaran tarif PPh yang akan dipungut tergantung pada kebutuhan dana pemerintahan dan pembangunan, serta kebijakan anggaran pemerintah yang disetujui DPR. Sesuai dengan konsep penghasilan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, pada prinsipnya imbalan dari semua jenis jasa dengan nama dan dalam bentuk apapun dapat menjadi objek pemotongan (Yudkin, 1985). Sifat jenis penghasilan berbeda satu sama lain, misalnya penghasilan kapital (seperti dividen, bunga dan royalti) memerlukan biaya mendapatkan, memelihara dan menagih relatif minimal, sedang penghasilan usaha biayanya besar. Karena itu agar jumlah potongan pajaknya mendekati tarif efektif, maka umumnya terdapat perbedaan tarif pemotongan antara penghasilan kapital (lebih besar tarifnya) dengan penghasilan usaha (tarif lebih rendah). Karena metode ekonomi dan bisnis amat dinamis berkembang terus maka tidak mudah menyebut **semua jenis jasa satu-persatu** yang selalu berubah dan mencantulkannya dalam Pasal 23 UU PPh. Dalam rangka menjaga komprehensivitas, dengan rumusan sederhana tetapi fleksibel dapat disesuaikan jika diperlukan, maka dalam Pasal 23 ayat (2) UU PPh dipakai istilah **jasa lain**. Penyederhanaan rumusan demikian juga dipakai UU Pajak Pertambahan Nilai Nederland Tahun 1968. Pasal 4 Undang-Undang tersebut merumuskan istilah penyerahan semua jenis '**jasa**' kena pajak secara eksepsional dengan '**jasa adalah semua kegiatan dengan imbalan selain penyerahan barang sebagaimana dimaksud di atas**'. Untuk menjaga fleksibilitas jumlah jenisnya yang dapat diubah sewaktu-waktu sesuai perkembangan ekonomi dan bisnis, pengaturannya diserahkan pada PMK yang dengan efisien dapat disesuaikan. Ketentuan operasional rincian jenis jasa lain yang menjadi objek PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c sebesar 2%, diatur dalam PMK-244/2008. Untuk menghindari *overlapping* dengan ketentuan pemotongan lain, Pasal 1 PMK-244/2008 mengecualikan jenis jasa yang telah menjadi objek PPh Pasal 21. Walaupun ada rincian 5 jenis jasa [Pasal 1 ayat (2) huruf f, huruf g, huruf h, huruf t, dan huruf v], namun berbeda dengan pendapat pemohon yang menyebutkan bahwa istilah jasa lain mempunyai ruang lingkup terlalu luas, menurut saya justru PMK-244/2008 tersebut membatasi jumlah jenis menjadi **closed list** sehingga memberikan kepastian



hukum jenis jasa lain yang menjadi objek PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c hanya terbatas pada 27 jenis saja. Akibatnya, imbalan jenis jasa lain selain yang tersebut dalam PMK-244/2008, bebas dari pemotongan PPh Pasal 23;

Sesuai dengan *system self assessment*, maka penghasilan jenis jasa dimaksud harus dilaporkan WP dalam SPT tahunan dan PPh badan sebesar 25% disetor sendiri. Jika frasa **jasa lain** dihapus maka akan membatasi objek pemotongan PPh Pasal 23 atas imbalan jasa menjadi *closed list* hanya terbatas pada 4 jenis saja, yaitu jasa teknik, manajemen, konstruksi dan jasa konsultan. Hal ini justru bertentangan dengan komprehensivitas konsep objek pajak Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan mempersempit cakupan objek *withholding tax* sebagai sarana pemungutan pajak paling handal dan efektif diterapkan di masyarakat yang umumnya kurang patuh hukum pajak. Memang secara teoretis dengan sistem *self assessment*, pengurangan objek pemotongan PPh Pasal 23 tidak menghilangkan potensi pajak. Namun rasanya sampai saat ini kepatuhan membayar pajak sendiri secara suka rela masih merupakan mitos ketimbang realitas sehingga memerlukan perubahan mental pada kebanyakan pembayar pajak, semoga tidak termasuk kita disini. Karena itu, dalam perpajakan saat ini muncul fenomena **BEPS (base erosion profit shifting)**- penggeseran penghasilan kena pajak dari negara tempat aktivitas perolehannya ke negara lain yang menyediakan *tax benefits*), sehingga beberapa parlemen meragukan moralitas para pihak dalam membayar pajak yang adil (OECD, 2013);

Penjelasan Pasal 31 A UUPPh, menyatakan bahwa salah satu prinsip dalam UU Perpajakan adalah diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua WP atau kasus-kasus perpajakan yang hakikatnya sama. Berdasar prinsip ekuualitas atau nondiskriminasi tersebut, semua pengusaha sejenis dengan kondisi yang sama, dikenakan pajak secara adil dan pasti (*certainty* – Simon&Nobes 1983), yang meliputi kepastian jumlah utang pajak dan beban/pengaruh pajak atas suatu transaksi. Sementara itu, Nick Devas (dalam Sugianto, 2008) menyatakan bahwa keadilan dalam perpajakan mencerminkan adanya kejelasan dasar pengenaan dan kewajiban bayar yang tidak semena-mena. Selama terdapat objeknya, sudah pasti dan jelas besarnya yang akan dipungut dan harus dibayar merata oleh semua perusahaan bidang usaha *transshipment* dan jelas berdasar peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga dengan demikian tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Melalui PMK-244/2008, Pasal



23(2) UUPPh membatasi dan memberikan kepastian hukum pemungutan PPh atas jasa lain hanya terbatas pada beberapa jenis yang tersebut dalam PMK. Kepastian hukum (*legal certainty*) dalam perpajakan, menurut Adam Smith (1776; dikutip Nurmantu, 2005), merujuk pada kepastian tentang: (a) pajak yang harus dibayar jumlahnya pasti, (b) siapa pembayarannya, (c) kapan harus dibayar, dan (d) kemana harus dibayar. Sementara itu, Jimly Asshidiqie (2006), menyatakan bahwa *legal certainty* pajak terpenuhi jika sekurang-kurangnya (1) unsure-unsur perhitungan objek kena pajak, dan (2) tarif pajak dimuat dalam UU. Dengan memperhatikan analisis di atas, maka Pasal 23 ayat (2) UU PPh sudah sepenuhnya memenuhi kriteria kepastian hukum (khususnya hukum pajak) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 menyebut bahwa setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu. Perbedaan karakterisasi penghasilan jasa *transshipment* batubara yang diterima beberapa BUT yang menurut Pemohon merupakan perusahaan pelayaran luar negeri, sedang Ditjen Pajak menganggap bukan, dengan alasan hanya memindahkan batubara dari *stock pile* ke kapal pengangkut. Karena tidak termasuk dalam cakupan usaha perusahaan pelayaran luar negeri (mengangkut batubara antar pelabuhan di Indonesia atau ke luar negeri) maka imbalan jasa *transshipment* tidak berhak dikenakan PPh Pasal 15 sebesar 2,64% tetapi merupakan objek potongan pajak Pasal 23 ayat (1) huruf c UU PPh. Semua imbalan jasa pengangkutan, selain antar pelabuhan di Indonesia dan/atau ke luar negeri, yang diterima BUT merupakan objek potongan PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c sebesar 2% yang dapat dikreditkan pada PPh terutang dalam SPT. Karena semua perusahaan pemberi jasa *transshipment* kena pemotongan pajak pada sumbernya, maka tidak ada diskriminasi pemajakan dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c *juncto* Pasal 23 ayat (2) UU PPh dan tidak bertentangan dengan Pasal 28 ayat (1) ayat (2) UUD 1945;

Nampaknya perkara ini merupakan sengketa aplikasi UU PPh, apakah jasa *transshipment* oleh BUT termasuk dalam lingkup perusahaan pelayaran internasional sehingga penghasilannya kena PPh final Pasal 15 sebesar 2,64%, atau tidak sehingga dikenakan PPh global dengan tarif Pasal 17 huruf b UU PPh. Sesuai dengan definisi implisit dalam KMK-417/1996, perusahaan jasa



transshipment nampak tidak termasuk lingkup perusahaan pelayaran luar negeri karena tidak melakukan pengangkutan barang antar pelabuhan di Indonesia atau ke luar negeri. Kecuali jika jasa *transshipment* ke kapal yang berlayar antar pelabuhan di Indonesia atau ke luar negeri dianggap sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari pelayaran dimaksud, sehingga termasuk dalam pengertian perusahaan pelayaran internasional menurut KMK-417/1996 dan karenanya berhak atas PPh final sebesar 2,64%. Solusi demikian seharusnya dapat diberikan oleh Dirjen Pajak atas nama Menteri Keuangan, atau Pengadilan Pajak atau Mahkamah Agung.

3. Dr. A. Anshari Ritonga, S.E., S.H., M.H.

1. Ketentuan yang dimohon untuk dilakukan pengujian

Ketentuan yang diajukan Pemohon untuk dilakukan pengujian (menurut Perbaikan Permohonan Uji Materi Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 terhadap UUD 1945 tertanggal 23 Juli 2014, selanjutnya disingkat PPUM) adalah ketentuan pada **Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008** sebagai Perubahan Keempat Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disingkat UU Pajak Penghasilan) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945), berkenaan dengan pelimpahan wewenang kepada Menteri Keuangan untuk mengatur ketentuan lebih lanjut pemotongan Pajak Penghasilan atas imbalan jenis jasa lain, yang oleh Pemohon mengatakan hak-hak konstitusionalnya telah dirugikan oleh berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan tersebut (lihat Butir 9 PPUM).

Adapun bunyi petikan ketentuan terkait Pasal 23 ayat (2) yaitu:

Pasal 23 UU Pajak Penghasilan:

(1) Atas penghasilan dengan nama dan dalam bentuk apapun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada wajib pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan:

a. sebesar 15 % dari jumlah bruto atas dividen, bunga, royalty, hadiah, penghargaan, bonus dan sejenisnya selain yang telah dipotong PPh sebagaimana dimaksud Pasal 21 ayat (1) huruf e ... dst;



c. *Sebesar 2 % dari jumlah bruto atas:*

- 1) *sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang telah dikenakan Pajak penghasilan sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (2); dan*
- 2) *imbalan sehubungan dengan jasa tehnik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.*

(2) *Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagai mana dimaksud pada ayat (1) huruf C angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;*

Resume-1: Ketentuan pada Pasal 23 UU Pajak Penghasilan adalah mengatur kewajiban bagi Wajib Pajak Badan Pemerintah, Badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, dan BUT untuk menghitung, memotong dan membayarkan penghasilan orang lain yang menjadi beban/tanggung-jawabnya sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan. Sejumlah penghasilan yang dipotong tersebut diperhitungkan sebagai kredit pajak/pengurang jumlah pajak penghasilan yang terhutang bagi penerima penghasilan, kecuali yang oleh undang-undang dinyatakan bersifat final.

2. Ketentuan yang dianggap merugikan hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon

Untuk memenuhi ketentuan yang diamanatkan dalam Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan seperti tersebut di atas, maka dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008, sebagai pengganti yang sudah ada berlaku sebelumnya mulai dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-10/PJ./1995, setelah beberapa kali diubah kemudian Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per.70/PJ./2007, ditetapkan **jenis jasa lain** sebagaimana dimaksud pada Pasal 23 ayat (1) huruf c butir 2, yaitu sebanyak 62 jenis jasa lain, yang terdiri dari 27 kelompok jasa [lihat Pasal 1 ayat (2), huruf a sampai huruf z, dan aa dalam PMK-244/2008]; antara lain *Jasa penunjang di bidang penambangan migas* ada 19



jenis jasa [lihat Pasal 2 ayat (1)], dan jasa penunjang di bidang penambangan selain migas ada 9 jenis jasa [lihat Pasal 2 ayat (2)], dan jasa penunjang di bidang penerbangan dan Bandara udara ada 7 jenis jasa [lihat Pasal 2 ayat (3)]. Termasuk dalam jasa penunjang di bidang pertambangan selain migas, (misalnya pertambangan batubara) yaitu **Jasa pengangkutan/sistim transportasi** (batubara), **kecuali jasa angkutan umum**;

Dengan penetapan tambahan 62 jenis jasa sebagai pelaksanaan Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan seperti tersebut di atas, oleh Pemohon dinyatakan telah menimbulkan kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya, khususnya terkait pemenuhan kewajiban Pajak Penghasilan yang semula Pemohon dapat mengacu pada Pasal 15 UU Pajak Penghasilan, berubah menjadi mengacu pada Pasal 23 ayat (2). (butir 9, butir 14, dan butir 15 PPUM).

Resume-2: Pada Pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 244/KMK.03/2008 ditetapkan bahwa jenis jasa pengangkutan/sistim transformasi (kecuali jasa angkutan umum), yang termasuk jasa penunjang di bidang penambangan selain migas, misalnya mengangkut batubara dari penimbunan ke kapal adalah termasuk jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008, yang diwajibkan bagi si Pembayar memotong Pajak Penghasilan sebesar 2% (untuk tahun 2007 masih sebesar 4,5%) dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai.

3. Mendudukkan dasar hukum yang menjadi acuan Pemohon dalam memenuhi kewajiban pajak penghasilan yang terkait.

Mengacu pada Perbaikan Permohonan Uji Materi Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan terhadap UUD 1945 yang disampaikan Kuasa Pemohon tertanggal 23 Juli 2014, antara lain disebutkan pada butir/angka:

- 1) PT Cotrans Asia (selanjutnya disebut Pemohon), dengan kegiatan usaha di bidang jasa angkutan laut dalam negeri;
 - Menyediakan/memberikan jasa pemindahan barang/muatan batubara (transshipment) milik perusahaan pertambangan batubara (selanjutnya disebut Pemilik Barang atau Pengguna Jasa) dari tempat



penimbunan/terminal (*stockpile*) hingga masuk ke kapal yang ditunjuk (Butir 12 PPUM)

2) PT Cotrans Asia (Pemohon) dalam memenuhi jasa pemindahan barang/muatan batubara (*transshipment*) dimaksud pada butir 1) bekerja sama dengan beberapa Perusahaan Pelayaran berbentuk BUT (*Permanent Establishment*), selanjutnya disebut BUT atau Penyedia Kapal);

➤ Atas penggunaan kapal untuk membawa/memindahkan barang/muatan batu bara dari tempat penimbunan ke kapal yang ditunjuk, Pemohon membayar kepada Penyedia Kapal BUT *Twinstar* dan BUT *Kidecrane* sebesar jumlah berdasarkan volume batu bara yang dipindahkan, sedangkan kepada BUT *Samika* sebesar US \$ 50.000 perbulan (Butir 13 PPUM)

Pemenuhan kewajiban perpajakan Pemohon, terkait jasa pemindahan barang/muatan batubara tersebut di atas adalah:

i Atas penghasilan yang diperoleh Pemohon dari Pemilik Barang atau Pengguna Jasa sebagai pembayaran atas jasa pemindahan Barang/muatan batubara miliknya dari penimbunan ke kapal, Pemohon hendaknya mengacu pada ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang berbunyi *Norma Penghitungan khusus untuk menghitung penghasilan netto dari wajib pajak tertentu yang tidak dapat dihitung berdasarkan ketentuan Pasal 16 ayat (1) atau ayat (3) ditetapkan Menteri Keuangan.*

Yang berlaku waktu itu (untuk kewajiban PPh 2007) adalah Keputusan Menteri Keuangan Nomor 416/KMK.04/1996 dan Nomor 417/KMK.04/1996.

ii Atas pembayaran yang dilakukan oleh Pemohon kepada BUT Penyedia Kapal sesuai kesepakatan menggunakan kapal milik BUT untuk memindahkan barang/muatan batubara dari tempat penimbunan ke kapal, Pemohon berkewajiban memotong Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan berdasarkan PMK Nomor : 244/KMK.03/2008, untuk kegiatan di tahun 2007 mengacu pada Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-70/PJ/2007.



Resume-3: Penghasilan bagi usaha pelayaran yang diperoleh Perusahaan Pelayaran dari angkutan orang dan atau barang yang dikenakan pajak final (sebagaimana dimaksud dalam KMK Nomor 416/KMK.04/1996 dan KMK Nomor 417/KMK.04/1996) adalah atas angkutan umum dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di dalam negeri dan/atau ke luar negeri. Memindahkan barang atau muatan batubara dari terminal/penimbunan di pantai ke kapal tidak termasuk jasa angkutan umum sebagaimana dimaksud dalam KMK di atas, tetapi masuk jasa lain yaitu jenis jasa penunjang di bidang petambangan selain migas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c-2, untuk tahun 2007 mengacu pada Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-70/PJ/2007 dan tidak bersifat final.

Resume-4: Pasal 15 UU Pajak Penghasilan adalah mengatur Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Netto bagi Wajib Pajak tertentu, termasuk Perusahaan Pelayaran dalam menghitung sendiri penghasilan kena pajak untuk dasar menghitung pajaknya sendiri.

Resume-5: Pasal 23 UU Pajak Penghasilan adalah kewajiban menghitung, memotong dan membayar PPh orang lain, atas pembayaran yang dilakukan oleh Badan Pemerintah atau subjek pajak badan dalam negeri atau BUT yang wajib membayarnya, dan menjadi penghasilan bagi yang menerimanya. Yang memotong dan melakukan pembayaran ke Kas Negara adalah pemberi penghasilan, sedangkan yang menanggung beban pajak adalah penerima, yang penghasilan telah dipotong oleh si pembayar.

4. Pelimpahan kewenangan dalam Pasal 23 ayat (2) kepada Menteri Keuangan, penafsirannya dapat berdampak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945

Pemohon mengajukan permohonan uji materi Pasal 23 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 terhadap Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 (butir 30 PPUM).

1). Menurut Pemohon, dengan membuka peluang menentukan jenis jasa lain selain yang diatur dalam Pasal 23 ayat (1) huruf a, huruf c (huruf b



dihapus) sebagaimana dimaksud pada Pasal 23 ayat (2) telah menimbulkan ketidak pastian hukum sebagai mana dimaksud Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 bagi Pemohon.

i Perlunya penentuan jenis jasa lain selain yang telah disebut pada Pasal 23 ayat (1) huruf c butir 2, yaitu jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi dan jasa konsultan, adalah karena masih banyak lagi jenis-jenis jasa lain yang terus bertambah. Mengingat banyaknya jenis-jenis jasa lain yang berpeluang menjadi objek pengenaan Pajak Penghasilan, dan terus berkembangnya kegiatan orang pribadi atau Badan Hukum yang selalu mengikuti dan menyesuaikan dengan perkembangan teknologi dan sosial ekonomi masyarakat, maka tidak semuanya dicantumkan langsung dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c dimaksud. Untuk menampungnya, maka diatur dalam Pasal 23 ayat (2) untuk melimpahkan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menentukan jenis-jenis jasa lain yang belum disebutkan.

Catatan:

1. Semula dalam UU PPh Nomor 7/1983 jenis jasa baru jasa teknik dan jasa manajemen. Kemudian 10 tahun kemudian dalam UU Nomor 10/1994 menjadi 4 jasa, ditambah jasa konstruksi dan jasa konsultasi, dan dalam UU PPh Nomor 17/2000 mengingat banyaknya jenis jasa baru yang tumbuh berkembang, maka dibuka kesempatan menampung jasa lain yang pengaturannya dilimpahkan kepada Direktur Jenderal Pajak. Dalam UU PPh Nomor 36/2008 jenis jasa yang dicantumkan tetap hanya yang sudah tercantum dalam UU sebelumnya, tetapi pengaturan jasa lain dilimpahkan kepada Menteri Keuangan. Waktu itu jenis jasa lain yang belum tercantum ada lebih dari 62 jenis jasa, yaitu yang tercantum dalam PMK Nomor 244/KMK.03/2008.
2. Pengertian "jasa lain diatur dengan peraturan Menteri Keuangan" adalah mengatur perlakuan pajak penghasilan atas jasa yang belum tersebut dalam pasal yang ada, agar berlaku sama seperti yang berlaku untuk jasa pada umumnya, sedangkan ketentuan perpajakan yang berlaku untuk semua jenis jasa sudah ada, dan bukan berarti mencampuri wewenang Instansi atau



Badan/Lembaga yang berkompeten dalam pengaturan kegiatan jasa dimaksud.

- ii Tujuan mencantumkan frasa jasa lain diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan pada Pasal 23 ayat (2) adalah:
 - a. Untuk mengantisipasi perubahan sosial ekonomi dan teknologi yang tumbuh berkembang dengan cepat dalam bermacam corak kegiatan masyarakat yang berpotensi timbulnya jasa baru, agar jangan menimbulkan ketidakadilan; misalnya karena belum tercantum dalam Undang-Undang, maka ketentuan pajak terkait tidak dapat diterapkan.
 - b. Jika dicantumkan lengkap dalam pasal-pasal Undang-Undang, apabila ada perubahan/penambahan jenis jasa, maka untuk menampungnya harus dengan mengubah Undang-Undang. Sedangkan untuk proses penyelesaian pembuatan Undang-Undang memerlukan waktu cukup lama. Sebagai contoh, Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009, setelah 3 tahun baru dapat diselesaikan.
 - Dengan penjelasan tersebut di atas, dibukanya kesempatan menentukan jenis jasa lain dalam Pasal 23 ayat (2) adalah untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan bahwa terhadap semua jasa yang belum disebut dalam pasal terkait, dapat segera diberlakukan kewajiban pajak sama dengan yang diberlakukan terhadap jasa lain yang sudah disebut sebelumnya dalam pasal Undang-Undang.

Resume-6; Pada prinsipnya semua penghasilan atau setiap tambahan kemampuan ekonomi yang diterima Wajib Pajak adalah objek pajak [Pasal 4 ayat (1)], termasuk atas pemakaian jasa yang mendapat imbalan dan menjadi penghasilan bagi pemberi jasa adalah objek Pajak Penghasilan, kecuali yang dikecualikan berdasarkan Pasal 3, Pasal 4 atau pasal lain dalam UU Pajak Penghasilan. Pengenaan pajak dengan ketentuan Pasal 23 ayat (2) adalah cara memotong pajak dan tidak menambah jumlah beban pajak bagi wajib pajak. Dalam hal pelaksanaan Pasal 23 ayat (2) yang dikemukakan Pemohon menimbulkan kerugian bagi Pemohon, hal ini tidak akan terjadi sepanjang Pemohon



memenuhi sesuai ketentuan yang berlaku, maka tidak ada kerugian bagi Pemohon karena yang memikul beban adalah pihak BUT Pemilik Kapal yang penghasilannya dipotong. Yang diatur dalam Pasal 23 ayat (2) adalah cara pemenuhan kewajiban Pajak Penghasilan melalui pemotongan pihak ketiga (*withholding tax*). Dengan *system self assessment*, ketentuan yang diatur dengan Pasal 23 ayat (2) tidak menggugurkan kewajiban wajib pajak untuk membayar kewajiban perpajakannya sebagai mana mestinya.

- 2) Menurut Pemohon pelaksanaan ketentuan Pasal 23 ayat (2) telah memberikan ketidakpastian hukum dan mencederai jaminan perlindungan atas hukum yang adil yang bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) (butir 23, butir 29 dan butir 30 PPUM)

- i Cakupan ketentuan lebih lanjut diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana dimaksud pada Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan hanya terbatas menyatakan bahwa atas penghasilan dari imbalan pemakaian jasa yang dibayarkan oleh pengguna jasa diwajibkan memotong sebesar 4.5% yaitu $15\% \times 30\%$ (perkiraan penghasilan netto berdasarkan Per-70/PJ/2007). Dengan adanya pemotongan Penghasilan yang dibayarkan kepada si pemberi jasa, maka penghasilan yang diterima Pemberi Jasa berkurang. Dalam hal ini, Pemohon sebagai pemotong penghasilan dari BUT Penyedia Kapal, menyetorkan pajak yang dipotongnya tanpa menambah beban, karena yang menanggung adalah BUT Penyedia Kapal yang penghasilannya dipotong. Hal ini berlaku bagi semua pengusaha jasa, kecuali yang dikecualikan menurut UU PPH seperti jasa perbankan dan jasa yang dinyatakan bersifat final;

- ii Terbitnya ketetapan pajak SKPKB Nomor 00001/2003/07/725/07 tanggal 11 Desember 2007 (butir 15 PPUM) adalah koreksi atas kesalahan Pemohon menginterpretasikan dan salah menerapkan ketentuan Pasal 15 dan Pasal 23 UU Pajak Penghasilan. Dalam kegiatan usaha Pemohon memenuhi pemindahan/mengangkut batubara milik Perusahaan Tambang Batubara dari terminal tempat penimbunan ke Kapal BUT dengan menggunakan kapal



barge/tongkang milik BUT Pemilik Kapal, pemotongan PPh atas pembayaran imbalan jasa kepada BUT Pemilik Kapal, Pemohon seharusnya berpedoman pada ketentuan Pasal 23 (2) dengan tarif 4,5 % (lihat butir (i) di atas), dan bukan mengacu pada ketentuan Pasal 15 UU Pajak Penghasilan dengan tarif 2,64 % (berdasarkan KMK Nomor 417/KMK.04/1966) sebagaimana yang telah dilakukan Pemohon (butir 14 dan butir 15 PPUM) dengan penjelasan seperti tersebut pada Resume-4 dan Resume-5. Terhadap WP lain jika menggunakan ketentuan Pasal 23 ayat (2), maka atas kegiatan yang sama akan tidak dikenakan SKPKB. Oleh karena itu dalam kasus yang dikemukakan di atas, pihak Fiskus tidak ada memperlakukan diskriminasi atau memperlakukan tidak adil kepada Pemohon yang menyebabkan perlu meminta perlindungan hukum. Kejadian karena salah interpretasi seperti ini sering terjadi dan berujung pada sengketa pajak biasa yang dapat diselesaikan melalui pengajuan keberatan ke Kantor Pelayanan Pajak, selanjutnya menempuh banding ke Pengadilan Pajak, dan kalau belum puas dapat mengajukan upaya hukum dengan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Putusan Pengadilan adalah pegangan terakhir atas penyelesaian perbedaan interpretasi dalam hal terjadinya sengketa pajak;

5. Kekuatan Hukum Peraturan Menteri Keuangan berdasarkan kewenangan yang diamanatkan dalam Undang-Undang

Dalam Undang-undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008, pada Pasal 23 ayat (2), mengatur pemberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menentukan lebih lanjut jenis jasa lain, selain yang disebut pada Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2. Atas pelaksanaan ketentuan pasal tersebut Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2008 untuk menentukan jenis-jenis jasa selain yang telah tercantum dalam Pasal 2 ayat (1) di atas. Pemohon berpendapat Menteri Keuangan secara hukum bukan organ/lembaga yang tepat menerima kewenangan dimaksud, dan melanggar asas-asas pembentukan Undang-Undang yang tepat (butir 49 PPUM).



- 1) Pemohon berpendapat frasa Jenis Jasa Lain telah terlebih dahulu ada diatur oleh klasifikasi lapangan/bidang usaha dalam Undang-Undang tertentu (butir 49 PPUM).

Sebagaimana disebutkan dalam Catatan butir 2 pada angka-2 di atas, pengertian Menteri Keuangan menentukan jenis jasa lain adalah mencantumkan nama jasa yang sudah ada dikenal, baik yang ada tercantum dalam nomenklatur Klasifikasi Lapangan/bidang Usaha atau dalam *International Standard Industrial Code* tetapi belum tercantum dalam dalam pasal yang mengatur perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan [Pasal 23 ayat (1) UU Pajak Penghasilan]. Tujuannya agar atas penghasilan jasa tersebut diperlakukan kewajiban perpajakan sama seperti yang diperlakukan untuk jasa lain yang sudah ada tercantum, sehingga ada kepastian hukum dan keadilan bahwa terhadap semua jasa diperlakukan pengenaan pajak yang sama. Penentuan "apa yang dimaksud atau kenapa disebut atau digolongkan sebagai jasa" yang mengatur bukan Menteri Keuangan, tetapi oleh instansi atau lembaga yang berwenang terkait. Pengertian jasa lain dalam Pasal 23 UU Pajak Penghasilan adalah jasa yang sudah ada, tetapi belum tercantum dalam bunyi pasal tersebut. Demikian pula dalam Klasifikasi Lapangan/Bidang Usaha, yang dimaksud dengan jasa lain adalah jasa yang belum tercakup dalam jasa yang telah diberi nomor klasifikasi lapangan usahanya.

- 2) Pemohon berpendapat Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan melanggar asas-asas pembentukan Undang-Undang (butir 49 PPUM).

Menurut Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, pada Pasal 7 diatur hierarki materi muatan peraturan perundang-undang terdiri atas:

- 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 Propinsi.
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota



- Kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana urutan tersebut di atas.

Selanjutnya pada Pasal 8 ayat (1) menyebutkan, “*Jenis Peraturan Perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) mencakup peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, Menteri, Badan, Lembaga atau Komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang-undang, atau Pemerintah atas perintah Undang-undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Propinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat*”.

Selanjutnya pada Pasal 8 ayat (2) menyebutkan, “*Peraturan Perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan*”

- i. Mengacu pada Pasal 6 ayat (1) UU Nomor 17 Tahun 2003, *Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan*”. Berdasarkan Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 menyebutkan “*Presiden menetapkan peraturan pemerintah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya*”. Dalam rangka pelaksanaan Undang-undang Keuangan Negara, pada Pasal 6 ayat (2) dan Pasal 8 huruf f UU Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003 disebutkan Kekuasaan Presiden selaku Kepala Pemerintahan sebagai pemegang kekuasaan pengelola keuangan negara, selaku pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan... serta melaksanakan fungsi bendahara umum negara dikuasakan kepada Menteri Keuangan. Dengan demikian, khususnya dalam pengelolaan keuangan negara (di bidang pendapatan dan pengeluaran negara) kepada Menteri Keuangan dikuasakan/memegang wewenang sebagai kuasa Presiden selaku Kepala Negara termasuk di bidang perpajakan.



Resume-7: Dengan mengacu Pasal 8 ayat (2), diperkuat lagi posisi Menteri Keuangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003, maka ketentuan Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan yang memberikan wewenang mengatur jenis jasa lain kepada Menteri Keuangan adalah dapat dibenarkan, dan Peraturan Menteri Keuangan untuk menentukan jenis jasa lain sebagaimana yang tercantum dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2008 adalah mempunyai kekuatan hukum dan mengikat.

ii. Kewenangan Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Perundangan di bidang perpajakan ditinjau dari Teori Hukum

Dalam perubahan ke-3 Undang-undang Dasar 1945, ada dilakukan perubahan dan tambahan pada Pasal 1 sehingga menjadi:

Pasal 1:

(1) Negara Indonesia ialah Negara Kesatuan yang berbentuk Republik;

(2) Kedaulatan berada ditangan rakyat dan dilaksanakan menurut Undang-undang Dasar;

(3) Negara Indonesia adalah negara hukum.

Sebagai negara hukum, maka semua kegiatan dan kebijakan pemerintah termasuk memungut pajak dan menggunakan uang negara harus mendapat persetujuan dari Rakyat, melalui wakil-wakil rakyat di DPR yang turut membahas dan menyelesaikan proses pembuatan undang-undangnya. Demikian juga halnya pajak, menurut Pasal 23A UUD 1945 dinyatakan "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang*". Untuk pelaksanaannya maka dibuat Undang-Undang perpajakan Nomor 6 Tahun 1983 tentang *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*; Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang *Pajak Penghasilan*, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang *Pajak Pertambahan Nilai*, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2005 tentang *Pajak Bumi dan Bangunan*, serta Undang-undang Nomor 13 Tahun 2005 tentang *Bea Meterai*.



Mengingat objek pajak adalah sebagian besar peristiwa-pristiwa perdata, dan lingkup bisnis perusahaan/dunia usaha yang sangat peka terhadap perkembangan sosial ekonomi dan pengaruh teknologi yang terus berkembang dengan sangat cepat, maka peraturan perundangan sering tertinggal karena terlambat mengantisipasi untuk melakukan penyesuaian terhadap perkembangan yang ada. Penyebabnya, satu dan hal karena proses merubah Undang-Undang memerlukan waktu cukup lama. Oleh karena itu, untuk mengantisipasinya, maka untuk hal-hal yang belum diatur dalam pasal-pasal yang ada, diamanatkan agar diatur dalam peraturan yang lebih rendah, sehingga lebih mudah menyesuaikan dan mengikuti dengan perkembangan yang ada. Hal ini sejalan dengan bentuk dan pola pengaturan yang tercantum dalam Undang-Undang Dasar RI 1945, yang hanya mengatur yang pokok-pokok saja, tidak rinci agar fleksibel, tidak kaku mengikuti perubahan karena perkembangan yang terjadi di tengah-tengah masyarakat.

Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan di Indonesia semula mengacu pada TAP MPRS Nomor XX/MPRS/1966 dengan urutan 1) Undang-Undang Dasar 1945, 2) Ketetapan MPR, 3) Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, 4) Peraturan Pemerintah, 5) Keputusan Presiden, 6) Peraturan Pelaksanaan: Peraturan Menteri, Instruksi Menteri, dan lain-lain, dan kemudian dikukuhkan dengan TAP MPR Nomor V/MPR/1973. Setelah beberapa kali diubah, dan untuk menyesuaikan dengan perubahan UUD 1945 yang mengurangi fungsi dan kewenangan MPR, maka selanjutnya dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 urutannya menjadi 1) Undang-Undang Dasar 1945, 2) Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang, 3) Peraturan Pemerintah, 4) Peraturan Presiden, dan 5) Peraturan Daerah, sedangkan Tap MPR tidak lagi termasuk sebagai sumber hukum. Terakhir tanpa ada perubahan tugas MPR (tidak melalui sidang MPR) kembali masuk TAP MPR sebagai sumber hukum, yang tercantum dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 dengan urutan seperti tersebut pada Pasal 7 ayat (1) di atas.



Tata urutan Peraturan Perundangan Republik Indonesia baik yang berlaku berdasarkan TAP MPRS Nomor XX/MPRS/1966 dan yang selanjutnya setelah beberapa kali dilakukan perubahan sampai dengan yang diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, sekalipun tidak dinyatakan secara eksplisit mengacu pada Teori Hukum Berjenjang (*StufenTheorie*) dari Hans Kelsen atau *Die Stufenordnung der Rechtsnormen* dari Hans Nawiasky, jika dibandingkan dengan kelompok norma hukum yang dikemukakan oleh Hans Nawiasky kenyataannya hampir sama dengan yang diatur dalam tata urutan perundangan Republik Indonesia. Pendapat Hans Nawiasky adalah pengembangan dari pendapat dari Hans Kelsen, dengan prinsip dalam Sistem Hukum Berjenjang adalah Hukum yang lebih tinggi menjadi acuan bagi hukum yang lebih rendah, dan hukum yang lebih rendah harus mengacu dan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi.

Kelompok norma yang dikemukakan oleh Hans Nawiasky adalah terdiri dari (i) *Staatsfundamentalnorm* sebagai norma negara tertinggi, (ii) *Staatsgrundgesetze* merupakan aturan-aturan pokok negara, (iii) *Formelle Gesetze* sebagai Undang-Undang (formal), (iv) *verordnungen* sebagai pelaksanaan Undang-Undang seperti Peraturan Pemerintah, atau (v) *Autonomesatzungen* yaitu peraturan-peraturan daerah. Kalau kita sandingkan dengan Tata Urutan Peraturan Perundang di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004, dimana tidak ada TAP MPR, maka urutannya sama (untuk kelompok (ii) sampai (v)) dengan kelompok norma yang dikemukakan Hans Nawiasky, yaitu 1) Undang-Undang Dasar >< *Staats grundgesetze*, 2) Undang-Undang >< *Formellegesetze*, (3) Peraturan Pemerintah >< *verordnungen*, (4) Peraturan Daerah >< *Autonomesatzungen*. Sedangkan *Grundnorm* yang oleh Hans Kelsen disebut sebagai norma tertinggi, oleh Hans Nawiasky menggunakan *Staatsfundamentalnorm* sebagai norma tertinggi, karena *Grundnorm* adalah sebagai norma umum. Oleh Prof. A. Hamid Attamimi menganalogikan bahwa *Grundnorm* adalah Pancasila sebagai falsafah negara, sedangkan *Staatsfundamentalnorm* adalah pembukaan UUD



1945 (Preamble) yang merupakan dasar pendirian negara yang tidak dapat diubah. Karena jika diubah, maka negara Indonesia berubah.

Mengingat Undang-Undang perpajakan harus mencakup berbagai subjek dan objek pajak yang mempunyai banyak jenis kegiatan dan ciri khas yang harus diperhatikan, yang sangat rentan dengan perubahan baik karena kemajuan tingkat kehidupan sosial ekonomi maupun karena mengikuti kemajuan teknologi, maka penyusunan peraturan perundangan di bidang perpajakan untuk hal-hal tertentu lebih efektif apabila dilimpahkan pengaturannya pada peraturan perundangan yang lebih rendah. Satu dan lain pertimbangan agar jangan terkendala karena proses penyelesaian Undang-Undang yang cukup lama jangan sampai dapat menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpastian hukum. Sepanjang diamanatkan dalam Undang-Undang yang lebih tinggi (Pasal 8 UU Nomor 12 Tahun 2011) dan konsisten melaksanakan prinsip prinsip sistem hukum berjenjang, maka kebijakan tersebut lebih tepat dan tidak menyimpang dari tata urutan perundangan yang berlaku.

Resume-8: Pelimpahan wewenang kepada Menteri Keuangan untuk mengatur penentuan jenis jasa lain dengan mengacu Pasal 8 ayat (2) UU Nomor 12 Tahun 2011 dan Pasal 6 UU Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003 dapat dibenarkan dan tidak menyalahi tata urutan peraturan perundangan yang berlaku.

Rangkuman:

1. Timbulnya sengketa pajak dalam pemenuhan kewajiban Pajak Penghasilan yang oleh Pemohon dianggap penyebabnya adalah karena ketentuan Pasal 23 ayat (2) yang memberi kewenangan kepada Menteri Keuangan menerbitkan PMK Nomor 244/PMK.03/2008 adalah keliru. Penyebabnya adalah karena penafsiran dan Penerapan yang salah terhadap ketentuan Pasal 15 dan Pasal 23 UU Pajak Penghasilan yang dilakukan oleh Pemohon sebagaimana dikemukakan pada Resume-3, Resume-4, dan Resume-5.
2. Timbulnya SKPKB hasil pemeriksaan terhadap Pemohon yang berdampak dikenakan denda sebagai tambahan atas pajak yang terhutang, adalah konsekwensi kekeliruan yang dilakukan oleh Pemohon. Sanksi diberikan



sebagai pengganti kerugian negara atau untuk tujuan pembinaan wajib pajak. Hal yang sama juga diperlakukan kepada wajib pajak lain yang tidak melaksanakan ketentuan sesuai ketentuan yang berlaku. Oleh karena itu, pemberian sanksi perpajakan tidak dilakukan secara diskrimatif dengan tujuan untuk menghancurkan wajib pajak. Atas perbedaan interpretasi penyebab sengketa yang tidak dapat disetujui oleh Pemohon, seperti halnya sengketa pajak biasa, pemohon dapat mengajukan keberatan ke Kantor Pelayanan Pajak, kalau belum puas melakukan banding ke Pengadilan Pajak dan selanjutnya dapat melakukan upaya hukum melakukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

3. Ketentuan Pasal 23 ayat (2) yang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan adalah dalam rangka mencegah agar tidak sampai terjadi ketidakpastian hukum karena perkembangan sosial ekonomi, dunia usaha dan teknologi yang terjadi lebih cepat dari pembenahan hukum untuk mengantisipasi dan penyesuaiannya. Pelimpahan ini masih mengikuti rambu-rambu dalam prinsip Sistem Hukum Berjenjang, yang dianut Tata Urutan Perundangan Republik Indonesia dengan mengacu pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan khususnya Pasal 8, dan memperhatikan Pasal 6 Undang-Undang Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003 sebagaimana dikemukakan dalam Resume-7 dan Resume-8.
4. Sehubungan dengan Rangkuman 1, 2, dan 3 di atas, maka Pasal 23 ayat (2) yang diajukan Permohonan Uji Materi oleh Pemohon, tidak berdampak merugikan hak konstitusional Pemohon, dan tidak memperlakukan diskriminasi dan ketidakpastian hukum, dan dengan Pasal 23 ayat (2) dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum dan keadilan agar semua wajib pajak pengusaha jasa mendapat perlakuan yang sama.

4. Denny Indrayana

Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menyatakan, *“Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2, diatur dengan atau berdasarkan peraturan Menteri Keuangan.”* Pengaturan dengan Peraturan Menteri Keuangan Konstitusionalitasnya, yaitu benar Pasal 23A UUD 1945 menyatakan, *“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”* Namun,



ketentuan itu bukan berarti tidak boleh ada aturan lebih lanjut. Tidak dapat dikatakan bahwa kalau diatur dengan peraturan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) menjadi keliru dan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945;

Ada empat argumentasi yang dapat menguatkan pendapat di atas, yaitu 1) teori delegasi aturan; 2) Sejalan dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan; 3) Sejalan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 128/PUU-VII/2009 yang pada dasarnya serupa, walaupun tidak persis sama; dan 4) Sesuai dengan praktik kebiasaan bahkan di Mahkamah Konstitusi sendiri;

Meskipun Undang-Undang Dasar 1945 mengatakan, "*Pajak diatur dengan undang-undang,*" namun "ketentuan lebih lanjut" diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan adalah sejalan dengan teori delegasi. Menurut ahli, yang tidak boleh adalah jika muncul Peraturan Menteri Keuangan otonom. Ada istilah peraturan pemerintah otonom, peraturan presiden otonom, tetapi kalau ada delegasi, apalagi delegasi itu diberikan oleh Undang-Undang Dasar 1945 dalam artian bentuk Undang-Undang yang memberikan maka masih boleh. Yang tidak boleh adalah 1) Jika muncul Peraturan Menteri Keuangan otonom, yaitu tanpa ada delegasi pengaturan, tiba-tiba lahir Peraturan Menteri Keuangan terkait jenis jasa lainnya; 2) Jika yang mendelegasikan ke Peraturan Menteri Keuangan bukanlah Undang-Undang, tetapi peraturan di bawahnya; dan 3) Jika yang menerima delegasi kewenangan bukan menteri yang berwenang di bidang pajak dan pungutan, dalam hal ini yang memberikan adalah pembuat Undang-Undang (Presiden dan DPR). Menurut ahli dalam masalah ini, baik yang memberi delegasi maupun yang menerima delegasi tidak ada masalah, sehingga pendelegasian ke dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan telah sesuai dengan Undang-Undang Dasar 1945 dan tidak dapat diargumentasikan tidak konstitusional;

Sejalan dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Pasal 8 ayat (1) diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan yang lebih tinggi atau berdasarkan kewenangannya. Keberadaan Peraturan Menteri Keuangan diperintahkan oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan dan dibentuk berdasarkan kewenangan Menteri Keuangan;

Mencermati Lampiran Undang-Undang 12 Tahun 2011 butir 200 mengatakan, "*Pendelegasian kewenangan mengatur harus menyebut dengan*



tegas dua hal: a. ruang lingkup materi muatan yang diatur; dan b. jenis peraturan perundang-undangan.” Kedua-duanya terpenuhi dengan Pasal 23 yang masuk dalam ruang lingkup, ...jenis jasa lain..., ...diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;

Ahli mengambil contoh Pasal 8 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang bunyinya, *“Dalam rangka pelaksanaannya kekuasaan atas pengelolaan fiscal, Menteri Keuangan mempunyai tugas: a...dst;. e. melaksanakan pemungutan pendapatan negara.”* Jadi apabila Menteri Keuangan mempunyai kewenangan melaksanakan pungutan maka Menteri Keuangan juga mempunyai kewenangan untuk menentukan. Ini merupakan salah satu contoh bahwa kewenangan yang disyaratkan oleh Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 untuk melakukan delegasi adalah sangat jelas dan banyak diatur dalam peraturan perundang-undangan;

Penjelasan Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 menyatakan, *“Yang dengan Peraturan Menteri adalah peraturan yang ditetapkan oleh menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan”* Undang-Undang 12 Tahun 2011 dengan jelas mencontohkan bahwa Peraturan Menteri adalah peraturan yang ditetapkan oleh menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan. Keuangan negara, pajak, sangat jelas termasuk dalam konteks itu. Bahkan Penjelasan Pasal 8 ayat (2) Undang-Undang 12 Tahun 2011 dengan jelas juga mengatur bahwa *“Yang dimaksud dengan berdasarkan kewenangan adalah penyelenggara urusan tertentu pemerintahan sesuai dengan ketentuan Perundang-Undang”*. Dengan demikian menurut Pasal 8 dan Penjelasan Pasal 8 Undang-Undang 12 Tahun 2011 pendelegasian Undang-Undang ke dalam Peraturan Menteri Keuangan adalah telah tepat;

Pertimbangan Putusan 128/PUU-VII/2009 pada paragraf 3.13 menyatakan, *“Proses pembentukan peraturan di bawah undang-undang lebih cepat dibandingkan proses pembentukkan undang-undang.”* Jadi menurut Mahkamah Konstitusi kalau harus menunggu Undang-Undang justru kebutuhan untuk mendapatkan alasan hukum sulit. Bahkan dalam persidangan sebelumnya salah satu ahli berpendapat, *“Kalau tidak diatur di Undang-Undang minimal diatur dalam Peraturan Pemerintah.”* Artinya ahli tersebut mengizinkan ada delegasi di luar Undang-Undang untuk pengaturan pajak. Pengalaman ahli di Kementerian



Hukum dan HAM bahwa untuk membuat satu Peraturan Pemerintah Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) memerlukan waktu dua sampai tiga tahun.

Menurut ahli, berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi bahwa pendelegasian wewenang merupakan hal yang lazim dan dibolehkan dalam penyelenggaraan negara, sehingga tidak bertentangan dengan hukum. Pendapat Mahkamah dalam putusannya sangat jelas menyatakan, *“Pendelegasian dari undang-undang itu ke aturan yang lebih bawah adalah hal yang konstitusional, tidak bertentangan dengan hukum.”*

Pertimbangan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 128/PUU-VII/2009 paragraf 3.15.1 yang menyatakan, *“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”*. Berdasarkan pendapat Mahkamah Konstitusi tersebut, menurut ahli sudah sangat jelas bahwa delegasi tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945”;

Selanjutnya masih dalam putusan (paragraf 3.15.2) menyatakan, *“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 Mahkamah pasal-pasal yang diuji konstitusionalnya Tidak bertentangan dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945.”*

Kemudian dalam paragraf 3.16 menyatakan, *“Pendelegasian wewenang merupakan hal yang wajar apabila dikaitkan dengan ketentuan Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 17 ayat (7) UU 36/2008. Pendelegasian di sini bukan pendelegasian penetapan tarif karena tarifnya sudah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU 36/2008, yang didelegasikan adalah suatu diskresi. Bagi Pemerintah yang memperoleh kewenangan untuk memilih kebijakan yang berkaitan dengan tarif melalui delegasi, akan tetapi bukan delegasi blanko, karena ada batasannya. Sepanjang TIDAK melebihi tarif pajak tertinggi, sebetulnya delegasi ini TIDAK melanggar ketentuan UUD 1945. Dengan demikian pasal-pasal yang diujikan konstitusionalitasnya tidak*



bertentangan dengan Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28H ayat (4), Pasal 28G ayat (1)”; Jadi ada diskresi, Pemerintah memperoleh kewenangan untuk memilih kebijakan yang berkaitan dengan tarif melalui delegasi, bukan delegasi blangko karena ada batasannya. Meskipun jenisnya diatur lebih lanjut, tetapi tarif maksimalnya tetap tidak bisa melebihi ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan. Berdasarkan pendapat Mahkamah di atas maka delegasi ini tidak melanggar ketentuan Undang-Undang Dasar 1945;

Dalam praktik bahwa pendelegasian ke peraturan rendah adalah merupakan hal yang biasa dan juga dilakukan di Mahkamah Konstitusi. Pasal 24C ayat (6) UUD menyatakan, Pengangkatan dan pemberhentian hakim konstitusi, hukum acara serta ketentuan lainnya tentang Mahkamah Konstitusi diatur dengan Undang-Undang, namun dalam praktiknya tidak semata-mata diatur dalam Undang-Undang Mahkamah Konstitusi tetapi diatur dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi;

Menurut ahli justru dengan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan, aturan Undang-Undang PPh menjadi lebih pasti, lebih rinci, dan lebih jelas. Ada sekitar 30-an lebih Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur jenis jasa lain. Apabila ketentuan mengenai jenis jasa lain tersebut dimasukkan ke dalam Undang-Undang maka akan menjadi materi yang tidak pas dan terlalu detail, untuk ukuran Undang-Undang . *Open clause* seperti “jenis jasa lain” memang diperlukan untuk mengantisipasi dinamika bisnis yang sangat cepat, tetapi bukan berarti menimbulkan ketidakpastian namun sebaliknya justru dapat memenuhi kepastian hukum

Undang-Undang di samping pasti, harus mampu mengantisipasi perkembangan bisnis yang bergerak cepat. Dalam hal ini negara harus punya instrumen untuk mendapatkan pajak tanpa harus selalu mengubah Undang-Undang. Kalau pajak harus diatur dengan undang-undang atau Peraturan Pemerintah maka akan memerlukan waktu yang cukup lama sehingga dalam konteks penerimaan Negara untuk mempercepat kesejahteraan rakyat, justru bertentangan dengan spirit konstitusi;

Membaca putusan-putusan Mahkamah Konstitusi bahwa batasan diskriminasi adalah terkait dengan soal-soal suku, ras, dan agama (SARA). Jika terkait *legal policy*, maka pilihan-pilihan itu bukan diskriminasi sepanjang diberlakukan sebagai aturan yang berlaku sama untuk semua untuk kondisi yang



sama, maka aturan jenis jasa lain dalam Peraturan Menteri Keuangan tidak dapat diargumentasikan sebagai perlakuan diskriminatif karena berlaku sama bagi semua;

[2.5] Menimbang DPR menyampaikan keterangan tertulis tanpa tanggal bulan September 2014 yang diterima di Kepaniteraan tanggal 11 November 2014 yang mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

A. Ketentuan UU Pajak Penghasilan Yang Dimohonkan Pengujian Terhadap UUD 1945

(1) Pengujian Materiil

Pemohon dalam permohonannya mengajukan pengujian atas Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan.

Pasal 23 ayat (2) secara keseluruhan berbunyi, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai **jenis jasa lain** sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.*"

Pemohon beranggapan ketentuan Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) Pasal 28I ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Secara berurut bunyi Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD NRI 1945 sebagai berikut:

Pasal 28D ayat (1), "*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum.*"

Pasal 28I ayat (2), "*Setiap orang berhak bebas atas perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu.*"

B. Hak Dan/Atau Kewenangan Konstitusional Yang Dianggap Pemohon Telah Dirugikan Oleh Berlakunya UU Pajak Penghasilan

Pemohon dalam permohonan *a quo* mengemukakan bahwa hak konstitusionalnya telah dirugikan dan dilanggar atau setidaknya potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan terjadi kerugian oleh berlakunya Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan, yang pada pokoknya sebagaimana diuraikan dalam permohonan *a quo*.



C. Keterangan DPR RI

Terhadap dalil Pemohon sebagaimana diuraikan dalam permohonan *a quo*, DPR RI menyampaikan sebagai berikut:

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

Terhadap kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon, DPR menyerahkan sepenuhnya kepada Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang mulia untuk mempertimbangkan dan menilai apakah para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) atau tidak sebagaimana yang diatur oleh Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang tentang Mahkamah Konstitusi dan berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007.

2. Pengujian atas Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan.

Terhadap permohonan pengujian Pasal 23 ayat (2) UU Pajak Penghasilan, DPR menyampaikan keterangan sebagai berikut:

- a. Bahwa keberlakuan Undang-Undang *a quo* telah dijamin oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yaitu dalam Pasal 23A, yang berbunyi: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang."
- b. Bahwa pengenaan pajak, khususnya Pajak Penghasilan dilakukan untuk mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat, mewujudkan sistem perpajakan yang netral, sederhana, stabil, lebih memberikan keadilan, dan lebih dapat menciptakan kepastian hukum serta transparansi.
- c. Bahwa menurut Pemohon Menteri Keuangan secara hukum bukan organ/lembaga yang tepat yang dapat menerima kewenangan untuk menentukan "jenis jasa lain" sepanjang frasa "jenis jasa lain" tersebut telah terlebih dahulu diatur oleh klasifikasi lapangan/bidang usaha dalam Undang-Undang tertentu.
- d. Bahwa pengenaan ketentuan mengenai pengaturan "jasa lain" sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (2) merujuk pada ketentuan dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2, yang pada hakikatnya merupakan objek pajak berupa "imbalan" yang wajib dipungut berdasarkan Pasal 21 Undang-Undang *a quo*, yaitu tepatnya Pasal 21 ayat (1) huruf d, yang berbunyi:



(1) *Pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan oleh:...* d. *badan yang membayar honorarium atau pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan jasa termasuk jasa tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas;*

- e. Bahwa pengaturan mengenai frasa “jenis jasa lain” tidak muncul dengan secara serta merta dalam Undang-Undang *a quo*, namun telah diatur sebelumnya dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- f. Bahwa merujuk Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan khususnya dalam Lampiran II Nomor 211 dinyatakan bahwa pendelegasian kewenangan mengatur dari Undang-Undang kepada menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat yang setingkat dengan menteri dibatasi untuk peraturan yang bersifat teknis administratif.
- g. Bahwa berdasarkan ketentuan dalam Lampiran II tersebut, pendelegasian kewenangan untuk mengatur lebih lanjut yang bersifat teknis administratif dapat didelegasikan kepada Peraturan Menteri.
- h. Bahwa yang dimaksud dengan Peraturan Menteri berdasarkan Penjelasan dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 adalah peraturan yang ditetapkan oleh menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan.
- i. Bahwa Peraturan Menteri dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tidak diatur dalam ketentuan Pasal 7 ayat (1). Namun demikian, jenis peraturan tersebut keberadaannya diatur dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, yang menegaskan, “*Jenis Peraturan Perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) mencakup **peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, Menteri, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang-Undang atau Pemerintah atas***



perintah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat.”

- j. Bahwa meskipun ketentuan di atas tidak menyebut secara tegas jenis peraturan perundang-undangan berupa “Peraturan Menteri”, namun frasa “...**peraturan yang ditetapkan oleh... menteri...**”, mencerminkan keberadaan Peraturan Menteri sebagai salah satu jenis peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, Peraturan Menteri setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tetap diakui keberadaannya;
- k. Bahwa selanjutnya yang dimaksud dengan Peraturan Menteri berdasarkan Penjelasan dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 adalah peraturan yang ditetapkan oleh menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan.;
- l. Bahwa mengenai kekuatan mengikat dari peraturan Menteri diatur dalam Pasal 8 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 menegaskan, “Peraturan Perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) **diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.**”
- m. Bahwa dari ketentuan diatas, terdapat dua syarat agar peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 memiliki kekuatan mengikat sebagai peraturan perundang-undangan, yaitu:
 - 1. diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi; atau
 - 2. dibentuk berdasarkan kewenangan.
- n. Bahwa dalam doktrin, hanya dikenal dua macam peraturan perundang-undangan dilihat dasar kewenangan pembentukannya, yaitu peraturan perundang-undangan yang dibentuk atas dasar:
 - 1. atribusi pembentukan peraturan perundang-undangan; dan
 - 2. delegasi pembentukan peraturan perundang-undangan.
- o. Bahwa menurut A. Hamid S. Attamimmi (Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara: Suatu



Studi Analisis Mengenai Keputusan Presiden Yang Berfungsi Pengaturan Dalam Kurun Waktu Pelita I – Pelita VI, Disertasi, Fakultas Pasca Sarjana UI, Jakarta, 1990, hlm. 352), menegaskan Atribusi kewenangan perundang-undangan diartikan penciptaan wewenang (baru) oleh konstitusi/*grondwet* atau oleh pembentuk Undang-Undang (*wetgever*) yang diberikan kepada suatu organ negara, baik yang sudah ada maupun yang dibentuk baru untuk itu.

- p. Bahwa delegasi dalam bidang perundang-undangan ialah pemindahan/penyerahankewenangan untuk membentuk peraturan dari pemegang kewenangan asal yang memberi delegasi (*delegans*) kepada yang menerima delegasi (*delegataris*) dengan tanggung jawab pelaksanaan kewenangan tersebut pada delegataris sendiri, sedangkan tanggung jawab *delegans* terbatas sekali (A. Hamid S. Attamimmi: 1990, hlm. 347).
- q. Bahwa Peraturan Menteri yang dibentuk atas dasar perintah dari Undang-Undang tersebut dikategorikan sebagai peraturan perundang-undangan atas dasar delegasi (*delegated legislation*). Dengan demikian, secara umum peraturan perundang-undangan delegasi adalah peraturan perundang-undangan yang dibentuk atas dasar perintah peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.
- r. Bahwa berdasarkan uraian di atas Pendelegasian wewenang dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri adalah sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
- s. Bahwa selanjutnya ketentuan dalam Pasal 23 ayat (2) secara keseluruhan berbunyi “Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.”
- t. Bahwa ketentuan Pasal 23 ayat (2) di atas merupakan pendelegasian kewenangan dari ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 yaitu “Atas penghasilan tersebut di bawah ini dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan:



- c. sebesar 2% (dua persen) dari jumlah bruto atas:
1. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang telah dikenai Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2); dan
 2. imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.”
- u. Bahwa selanjutnya mengenai materi pendelegasian wewenang dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 terkait frasa “jenis jasa lain” yang diatur oleh Peraturan Menteri adalah untuk menjamin fleksibilitas pengaturan. Apabila diatur secara jelas dalam undang-undang dikhawatirkan di kemudian hari terdapat jasa lain yang perlu diatur sehingga harus mengubah Undang-Undang tersebut dan membutuhkan waktu yang cukup lama dalam proses perubahan undang-undang.
- v. Bahwa dengan mengatur “jenis jasa lain” ke Peraturan Menteri, apabila dalam perkembangannya terdapat jenis jasa lainnya dimungkinkan untuk mengubah Peraturan Menteri tersebut dengan tetap harus memperhatikan asas bahwa peraturan perundang-undangan di bawah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan di atasnya.
- w. Bahwa pengaturan pendelegasian kewenangan ke Peraturan Menteri Keuangan yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2008 Tentang Jenis Jasa Lain Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang *a quo*, menurut pandangan DPR sudah sesuai dengan kaidah yang terdapat dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yakni merupakan peraturan pelaksana dari ketentuan pasal Undang-Undang *a quo*, sekaligus juga untuk memperjelas jenis kegiatan/pekerjaan yang menjadi objek dari “jenis jasa lain”.

[2.6] Menimbang bahwa Pemohon menyerahkan kesimpulan tertulis yang diterima di Kepaniteraan tanggal 13 November 2014 dan Presiden menyerahkan kesimpulan tertulis yang diterima di Kepaniteraan tanggal 26 November 2014, yang pada pokoknya tetap pada permohonan dan keterangannya;



[2.7] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan merujuk berita acara persidangan, yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini;

3. PERTIMBANGAN HUKUM

[3.1] Menimbang bahwa maksud dan tujuan permohonan Pemohon adalah memohon pengujian konstusionalitas Pasal 23 ayat (2) 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, selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945);

[3.2] Menimbang bahwa sebelum mempertimbangkan pokok permohonan, Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Mahkamah) terlebih dahulu akan mempertimbangkan hal-hal berikut:

- a. kewenangan Mahkamah untuk mengadili permohonan *a quo*;
- b. kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon untuk mengajukan permohonan *a quo*;

Terhadap kedua hal tersebut, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

Kewenangan Mahkamah

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) UUD 1945, Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226, selanjutnya disebut UU MK), 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), salah satu kewenangan konstusional Mahkamah adalah menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar;



[3.4] Menimbang bahwa permohonan Pemohon adalah mengenai pengujian konstitusionalitas Undang-Undang PPh terhadap UUD 1945, maka Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;

Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat bertindak sebagai pemohon dalam pengujian suatu Undang-Undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian, 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, Pemohon dalam pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 harus menjelaskan dan membuktikan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;
- b. adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;

[3.6] Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/ 2005, bertanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007, bertanggal 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 lima syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;



- c. kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut harus bersifat spesifik dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dengan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.7] Menimbang bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat-syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon sesuai dengan uraian Pemohon dalam permohonannya dan bukti-bukti yang diajukan;

- a. Pemohon adalah badan hukum privat dalam bentuk Perseroan Terbatas yang didirikan berdasarkan Akta Notaris Rosliana, S.H., Nomor 9 tanggal 18 Juni 2004 dan mendapatkan pengesahan dari Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia berdasarkan Keputusan Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Nomor C-20716HT.01.01.TH.2004 mengenai Pengesahan Akta Pendirian Perseroan Terbatas PT. COTRANS ASIA (vide bukti P-3 dan bukti P-5);
- b. Pemohon mempunyai hak konstitusional yang diatur dalam Pasal 28D ayat (1) menganggap dirugikan oleh berlakunya Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh yang menyatakan, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan*".
- c. Pemohon sebagai perusahaan Penanaman Modal Dalam Negeri yang bergerak dalam bidang jasa angkutan laut dalam negeri menyediakan jasa pemindahan barang/muatan batubara milik perusahaan pertambangan batubara dengan menggunakan moda angkutan laut berupa Kapal Barge (Tongkang) yang ditarik dengan Tugboat dari tempat penimbunan/terminal batubara milik perusahaan pertambangan batubara tersebut hingga masuk untuk dimuat ke kapal pengangkut besar yang dikirim oleh pembeli batubara yang berlabuh di lepas pantai di Teluk Adang (Adang Bay), Tanah Grogot;
- d. Dalam rangka menyelenggarakan jasa pemindahan barang/muatan batubara tersebut, Pemohon bekerja sama dengan beberapa perusahaan pelayaran luar



- negeri yang merupakan Bentuk Usaha Tetap (BUT), yakni BUT Samika Shipping Pte. Ltd. (*Samika*), BUT Kidecrane Transportes Maritimos LDA (*Kidecrane*) dan BUT *Twinstar Shipping Limited (Twinstar)*;
- e. Sebagai imbalan atas penyediaan jasa oleh BUT Twinstar dan BUT Kidecrane (*ocean freight*), Pemohon membayar kepada kedua BUT tersebut berdasarkan volume batubara yang dipindahkan per tahun dan sebagai imbalan atas penyediaan jasa oleh BUT Samika (*ocean freight*), Pemohon membayar kepada BUT Samika berdasarkan biaya tetap sebesar US \$ 50,000.00 per bulan. Transaksi antara Pemohon dan ketiga BUT tidak ada penyerahan alat tetapi penguasaan fisik kapal tetap berada pada ketiga BUT tersebut;
- f. Terhadap jasa yang diberikan oleh ketiga BUT tersebut, Pemohon telah memotong PPh sebesar 2,64% sesuai Pasal 15 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, yang pelaksanaannya diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Perhitungan Khusus Penghasilan Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri;
- g. Sebelum Pemohon mengajukan permohonan *a quo*, Direktorat Jenderal Pajak *c.q.* Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan menerbitkan Surat Ketetapan Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 23 Nomor 00001/203/07/725/07 tanggal 11 Desember 2007 Masa Pajak Maret s.d. Oktober 2007 (SKPKB PPh Pasal 23) kepada Pemohon yang menetapkan PPh Pasal 23 kurang bayar terhadap pemotongan pajak atas pembayaran-pembayaran *ocean freight* yang telah dilakukan Pemohon kepada ketiga BUT perusahaan pelayaran luar negeri tersebut di atas;
- h. Rezim perpajakan sebelum Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menyerahkan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk menentukan pungutan pajak atas penghasilan dari jenis jasa lain. Oleh karena kegiatan usaha yang dilakukan Pemohon dan ketiga BUT tersebut digolongkan dalam jenis jasa lain maka terhadap imbalan yang diterima diberlakukan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dari PPh Pasal 15 (final);
- i. Setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Pasal 23 ayat (2) menyatakan, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan*



Peraturan Menteri Keuangan". Untuk melaksanakan pasal *a quo* maka terbitlah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK.03/2008 yang mengatur tentang jenis jasa lain. Pemohon beranggapan bahwa frasa jenis jasa lain dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh memiliki ruang lingkup yang terlalu luas serta mengandung bermacam-macam pengertian (multitafsir) sehingga berpotensi merugikan para pelaku usaha di bidang jasa angkutan laut dalam negeri yang menyediakan jasa pemindahan barang/muatan (*transshipment*) seperti Pemohon. Ketidakpastian tafsir frasa jenis jasa lain dalam pasal *a quo* menyebabkan Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan menentukan seluruh pengangkutan batubara di laut termasuk ke dalam jenis jasa lain, sehingga setiap imbalan yang diterima sehubungan dengan jasa pengangkutan batubara di laut menjadi obyek pemotongan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi dari tarif pemotongan PPh Pasal 15 (Final);

- j. Kerugian konstitusional Pemohon tersebut terbukti dengan terbitnya pendapat hukum dari Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan yang tertuang dalam surat Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan Nomor Shimb-148/WPJ.14/KP.0506/2012, tertanggal 6 November 2012 yang ditujukan kepada perusahaan pertambangan klien dari Pemohon, yang menyatakan seluruh pengangkutan batubara dengan menggunakan tongkang sampai tempat penyerahan adalah termasuk dalam Jasa Lain, dan oleh karenanya menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23;

[3.8] Menimbang bahwa berdasarkan dalil Pemohon tersebut dikaitkan dengan Pasal 51 ayat (1) UU MK, serta Putusan Mahkamah sebagaimana diuraikan di atas, menurut Mahkamah terdapat hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian Pemohon dan berlakunya Undang-Undang *a quo*. Kerugian konstitusional Pemohon tersebut bersifat aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi, dan adanya kemungkinan dengan dikabulkannya permohonan kerugian konstitusional Pemohon tidak akan atau tidak lagi terjadi. Berdasarkan penilaian dan pertimbangan hukum tersebut, menurut Mahkamah Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan pengujian permohonan *a quo*;

[3.9] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo* dan Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*)



untuk mengajukan permohonan *a quo* maka Mahkamah selanjutnya akan mempertimbangkan pokok permohonan;

Pokok Permohonan

[3.10] Menimbang bahwa Pemohon dalam pokok permohonannya mengajukan pengujian konstiusionalitas Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh yang menyatakan, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan*". Pemohon menganggap ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang *a quo* bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 dengan alasan sebagai berikut:

- a. Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh memiliki ketidakpastian hukum karena mempunyai ruang lingkup yang terlalu luas dan tidak adanya batasan yang jelas/tegas mengenai kegiatan usaha yang termasuk dalam jenis jasa lain tersebut sehingga frasa jenis jasa lain dalam Undang-Undang *a quo* menimbulkan multitafsir. Ketentuan yang multitafsir tersebut berakibat hukum pada usaha Pemohon, yakni setiap imbalan yang diterima Pemohon yang berkaitan dengan jasa pengangkutan batubara di laut seharusnya merupakan objek pemotongan PPh Pasal 15 (final), namun dikenakan PPh Pasal 23 yang tarifnya lebih tinggi. Menurut Pemohon untuk menafsirkan frasa jenis jasa lain dalam pasal *a quo* harus memperhatikan Undang-Undang lain yang mengatur dalam bidang usaha tertentu, misalnya peraturan di bidang angkutan laut atau pelayaran. Kitab Undang-Undang Hukum Dagang (KUHD) merupakan *lex specialis* dari ketentuan-ketentuan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) sehingga berdasarkan Pasal 453 ayat (1), ayat (2), dan (3) KUHD jasa penyewaan (*carter*) kapal termasuk di dalam ruang lingkup jasa pelayaran. Dengan demikian, Direktorat Jenderal Pajak *c.q.* Kementerian Keuangan tidak dapat menentukan/menetapkan sendiri jasa pemindahan barang/muatan (*transshipment*) yang dilakukan oleh Pemohon dan/atau ketiga BUT perusahaan pelayaran asing tersebut termasuk ke dalam jasa lain sebagaimana dimaksud oleh Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang PPh karena kegiatan *transshipment* tersebut tunduk pada ruang lingkup usaha pelayaran atau angkutan di perairan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran *juncto* Peraturan



Pemerintah Nomor 20 Tahun 2010 tentang Angkutan di Perairan;

- b. Direktorat Jenderal Pajak telah mengenakan pajak penghasilan yang berbeda terhadap objek pajak yang sama yakni imbalan/penghasilan yang diterima oleh Pemohon dari usaha jasa pelayaran dan imbalan/penghasilan yang diterima BUT perusahaan pelayaran asing yang jasanya digunakan oleh Pemohon yang untuk Pemohon dikenakan ketentuan PPh Pasal 15 final sebesar 2,64% dan BUT perusahaan pelayaran asing yang beban pajaknya ditanggung oleh Pemohon dikenakan ketentuan PPh Pasal 23;
- c. Selain itu, penafsiran frasa “jenis jasa lain” dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh tanpa memperhatikan Undang-Undang yang mengatur lapangan/bidang usaha tertentu telah melanggar asas-asas pembentukan perundang-undangan dan melanggar cita hukum serta norma dasar negara, yaitu sebagai berikut:
 - Menyerahkan kewenangan yang *'over power'* kepada organ/lembaga yang tidak tepat *in casu* Menteri Keuangan untuk membuat peraturan telah melanggar asas organ/lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste orgaan*);
 - Menyerahkan kewenangan yang begitu besar kepada Menteri Keuangan telah membuka kesempatan/celah membuat penafsiran yang sewenang-wenang untuk menentukan “jenis jasa lain” termasuk pengangkutan di laut dengan menggunakan kapal barge/tongkang yang dipungut PPh Pasal 23 telah melanggar asas perlunya pengaturan (*het noodzakelijkheids beginsel*);
 - Memaknai fasa “jenis jasa lain” dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh tanpa memperhatikan undang-undang lain yang telah mengatur klasifikasi lapangan/bidang usaha tertentu (Undang-Undang tentang Pelayaran) telah melanggar asas *consensus* (*het beginsel van consensus*);
 - Memberlakukan ketentuan perpajakan yang berbeda terhadap objek pajak telah melanggar asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechtgelijkheids-beginsel*);
 - Pemohon adalah badan hukum yang melaksanakan kegiatan khusus di bidang pengangkutan batu bara di laut sehingga mengategorikan kegiatan usaha Pemohon dan ketiga BUT yang bekerjasama dengan



Pemohon tidak di dalam bidang usaha pelayaran telah melanggar asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*).

[3.11] Menimbang bahwa untuk mendukung dalil-dalilnya, Pemohon mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-23c, serta 3 (tiga) orang ahli yakni Chandra Motik Yusuf, Haula Rosdiana, dan Yusril Ihza Mahendra yang memberikan keterangan di bawah sumpah/janji dalam persidangan tanggal 6 Oktober 2014 dan tanggal 23 Oktober 2014 yang keterangan selengkapnya sebagaimana telah diuraikan pada bagian duduk perkara;

[3.12] Menimbang bahwa DPR dalam persidangan tanggal 16 September 2014 telah memberikan keterangan lisan dan menyampaikan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan tanggal 11 November 2014 yang pada pokoknya mengemukakan hal sebagai berikut:

- a. Pengenaan pajak, khususnya pajak penghasilan dilakukan untuk mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat, mewujudkan sistem perpajakan yang netral, sederhana, stabil, lebih memberikan keadilan, dan lebih dapat menciptakan kepastian hukum serta transparansi;
- b. Pengaturan mengenai “jasa lain” sebagaimana diatur dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh pada hakikatnya merupakan objek pajak berupa imbalan yang wajib dipungut berdasarkan Pasal 21 ayat (1) huruf d yang menyatakan, *”Pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan oleh: a. ... d. badan yang membayar honorarium atau pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan jasa termasuk jasa tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas”*;
- c. Berdasarkan Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan mengakui adanya peraturan menteri sebab dalam pasal menyebutkan jenis peraturan perundang-undangan selain yang diatur dalam Pasal 7 ayat (1) antara lain mencakup peraturan yang ditetapkan oleh menteri. Dengan demikian Peraturan Menteri yang dibentuk atas dasar perintah dari undang-undang dikategorikan sebagai peraturan



perundang-undangan atas dasar delegasi (*delegated legislation*);

- d. Pendelegasian wewenang dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh terkait frasa jenis jasa lain yang diatur oleh Peraturan Menteri adalah untuk menjamin fleksibilitas pengaturan sebab apabila jenis jasa lain tersebut diatur secara jelas dalam undang-undang maka setiap ada perkembangan mengenai jenis jasa lain akan dilakukan perubahan undang-undang yang memerlukan waktu cukup lama;

[3.13] Menimbang bahwa Presiden atau yang mewakili dalam persidangan tanggal 16 September 2014 memberikan keterangan lisan dan keterangan tertulis yang pada pokoknya mengemukakan hal sebagai berikut:

- a. Secara spesifik, Undang-Undang PPh mengatur materi pengenaan pajak yang pada dasarnya menyangkut subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak dengan pengenaan yang merata serta pembebanan yang adil, dengan mengikuti dinamika dunia usaha;
- b. Objek dari PPh 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;
- c. Pengertian penghasilan dalam Undang-Undang PPh tidak memperhatikan adanya penghasilan dari bidang usaha tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis, sehingga dapat tercapai keadilan bagi para Wajib Pajak. Dengan demikian pemajakan atas penghasilan tidak didasarkan pada bidang usahanya, tetapi pada jenis penghasilannya. Oleh karena itu, dimungkinkan atas penghasilan yang berasal dari satu bidang usaha yang sama dapat dilakukan pemotongan/pemungutan dengan tarif yang berbeda, tergantung jenis penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajaknya;
- d. Terkait mengenai pendelegasian wewenang, Mahkamah Konstitusi pernah menjatuhkan Putusan dalam Perkara Nomor 128/PUU-VII/2009, yang meskipun pasal yang dimohonkan pengujiannya dalam perkara ini berbeda namun mempunyai substansi yang sama;
- e. Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh yang mendelegasikan peraturannya kepada Menteri Keuangan untuk mengatur jenis jasa lain telah sesuai dengan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan karena



pendelegasian wewenang tersebut diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi;

Selain itu, Presiden juga mengajukan bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti PEMT-1 dan bukti PEMT-2, serta 4 (empat) orang ahli, yakni Prof. Dr. Philipus M. Hadjon, S.H., Prof. Dr. Gunadi, Msc., Ak, Dr. A. Anshari Ritonga, S.E., S.H., M.H., dan Denny Indrayana yang memberikan keterangan di bawah sumpah/janji dalam persidangan tanggal 23 Oktober 2014 yang keterangan selengkapannya sebagaimana telah diuraikan pada bagian duduk perkara;

Pendapat Mahkamah

[3.14] Menimbang bahwa setelah Mahkamah mencermati dengan saksama permohonan Pemohon, bukti surat/tulisan dari Pemohon dan Presiden, keterangan ahli Pemohon dan Pemerintah, keterangan DPR dan Presiden, serta kesimpulan Pemohon dan Presiden, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.14.1] Menimbang bahwa permohonan Pemohonan pada pokoknya adalah pengujian konstiusionalitas materi muatan norma yang terdapat dalam frasa "*jenis jasa lain*" yang terdapat dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh terhadap UUD 1945, khususnya Pasal 22A, Pasal 28D ayat (1) dan ayat (2), serta Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 dengan alasan:

1. Pemberlakuan pasal merugikan Pemohon karena tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi Pemohon;
2. Pihak yang berwenang memaknai jenis jasa lain yang dimaksud pasal tersebut termasuk kedalam pemotongan PPh Pasal 23 sebagaimana yang dimaksud dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang seharusnya tidak demikian;
3. Frasa "*jenis jasa lain*" dalam pasal tersebut menentukan untuk penetapannya dengan Peraturan Menteri yang dengan demikian melanggar asas-asas pembentukan perundang-undangan;

Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh selengkapannya menyatakan, "*Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;*



Pasal-pasal UUD 1945 yang menjadi dasar pengujian tersebut, masing-masing selengkapnya menyatakan:

1. Pasal 22A

Ketentuan lebih lanjut tentang tata cara pembentukan undang-undang diatur dengan undang-undang.

2. Pasal 28D

(1) Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum;

(2) Setiap orang berhak untuk bekerja serta mendapat imbalan dan perlakuan yang adil dan layak dalam hubungan kerja.

3. Pasal 28I

(2) Setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu.

[3.14.2] Menimbang bahwa Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang PPh yang dimohonkan pengujian tersebut mengandung materi muatan yang memerintahkan supaya jenis jasa lain yang menjadi materi muatan Pasal 23 ayat (1) pada huruf c angka 2 diatur oleh Pemerintah, dalam hal ini dengan mempergunakan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Norma yang dimaksud oleh Pasal 23 ayat (1) pada huruf c angka 2 tersebut adalah dipotongnya pajak sebesar 2% (dua persen) oleh pihak yang wajib membayar mengenai imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21. Jasa yang telah dipotong tersebut adalah jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan oleh subjek hukum yang ditentukan dengan beberapa ketentuan pengecualian yang juga Undang-Undang PPh memerintahkan kepada Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut;

[3.14.3] Menimbang bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, menurut Mahkamah, frasa "*jenis jasa lain*" tidak dapat dikatakan sebagai pemberian



kewenangan pengaturan kepada Menteri Keuangan terhadap objek hukum yang sangat luas yang meliputi semua hal, dalam hal ini mengenai perpajakan. Hal ihwal mengenai perpajakan sebagai pungutan negara terhadap masyarakat, termasuk hal mengenai potongan pajak, tetap diatur secara tegas oleh Undang-Undang *a quo*, sebagaimana secara konstitusional ditentukan oleh Pasal 23A UUD 1945. Menteri Keuangan tidak diberikan kewenangan untuk menentukan mengenai perpajakan tersebut secara mandiri, melainkan hanya terbatas merinci hal-hal yang telah diatur oleh Undang-Undang *a quo*. Hal tersebut dimungkinkan oleh karena objek atau kegiatan dimaksud merupakan sesuatu yang berkembang. Sementara itu pembentukan Undang-Undang memerlukan waktu yang cukup lama, sehingga terkadang – bahkan sering - ketinggalan dari apa yang diaturnya. Untuk menutup celah demikian maka dalam hal terkait dengan perkembangan tersebut maka norma yang terdapat pada frasa “*jenis jasa lain*” tersebut diperlukan;

[3.14.4] Menimbang bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas bahwa pengaturan yang diperintahkan oleh pasal tersebut tidak dapat dikatakan sangat luas, karena norma yang terdapat pada frasa “*jenis jasa lain*” dibatasi oleh norma yang terdapat pada frasa “*sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2*”. Dengan norma yang terdapat pada frasa terakhir ini maka Menteri Keuangan tidak bersifat mutlak, melainkan dibatasi oleh norma dalam Undang-Undang *a quo* sendiri. Dengan perkataan lain pengaturan yang diperintahkan oleh Undang-Undang kepada Menteri Keuangan hanya sebatas merinci hal yang telah secara tegas ditentukan oleh Undang-Undang manakala dalam dunia praksisnya terjadi perkembangan. Dengan demikian tidak terdapat norma pembentukan Undang-Undang sebagaimana dimaksud Pasal 22A UUD 1945 yang dilanggar, tidak menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan serta hal lain yang terkait dengan hak untuk bekerja yang bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945, dan tidak pula dapat dikatakan terjadi diskriminasi yang bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945;

[3.14.5] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh pertimbangan tersebut permohonan Pemohon tidak beralasan menurut hukum;



4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum tersebut di atas, Mahkamah berkesimpulan bahwa:

- [4.1] Mahkamah berwenang mengadili permohonan Pemohon;
- [4.2] Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3] Dalil Pemohon tidak beralasan menurut hukum;

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226), 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,

Menyatakan menolak permohonan Pemohon

Demikian diputuskan dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu Arief Hidayat selaku Ketua merangkap Anggota, Ahmad Fadlil Sumadi, Aswanto, Wahiduddin Adams, Muhammad Alim, Maria Farida Indrati, Anwar Usman, dan Patrialis Akbar, masing-masing sebagai Anggota, pada **hari Selasa, tanggal delapan belas bulan November tahun dua ribu empat belas**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada **hari Rabu, tanggal dua puluh satu bulan Januari tahun dua ribu lima belas**, selesai diucapkan **pukul 14.53 WIB**, oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu Arief Hidayat selaku Ketua merangkap Anggota, Anwar



Usman, Wahiduddin Adams, Muhammad Alim, Maria Farida Indrati, Patrialis Akbar, I Dewa Gede Palguna, dan Suhartoyo, masing-masing sebagai Anggota, didampingi oleh Sunardi sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh Pemohon/kuasanya, Presiden atau yang mewakilinya, dan Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakilinya.

KETUA,

ttd

Arief Hidayat

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd

Anwar Usman

ttd

Muhammad Alim

ttd

Patrialis Akbar

ttd

Wahiduddin Adams

ttd

Maria Farida Indrati

ttd

I Dewa Gede Palguna

ttd

Suhartoyo

PANITERA PENGGANTI,

ttd

Sunardi