

## **Analisis Ketentuan Pajak Penghasilan Atas Penjualan LPG oleh Penyalur/Agen LPG Berdasarkan Teori Hukum**

**Egy Firmansyah\*, Arman Tjoneng**

Universitas Kristen Maranatha, Indonesia

Email: [egyfirmansyah.chiggy@gmail.com](mailto:egyfirmansyah.chiggy@gmail.com)\*

<b>Kata Kunci</b>	<b>Abstrak</b>
Pajak penghasilan atas penjualan LPG 3 kg, Teori Hukum Positivisme, Teori Hukum Utilitarianisme	Penyalur atau agen LPG 3 kg di Indonesia menghadapi permasalahan hukum terkait ketentuan pajak penghasilan atas margin tambahan yang diperoleh dari penjualan LPG bersubsidi. Perbedaan penafsiran antara penyalur/agen LPG dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), khususnya setelah diterbitkannya Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021, menimbulkan ketidakpastian hukum dan potensi beban pajak yang dinilai memberatkan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis ketentuan Pajak Penghasilan atas penjualan LPG 3 kg oleh penyalur/agen LPG berdasarkan teori hukum positivisme dan utilitarianisme, serta mengkaji upaya pemerintah dalam memberikan kepastian hukum yang adil dan bermanfaat. Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan perbandingan hukum, melalui studi kepustakaan dan analisis kualitatif normatif terhadap peraturan perpajakan, nota dinas DJP, dan putusan Mahkamah Konstitusi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa berdasarkan teori positivisme hukum, pengenaan Pajak Penghasilan nonfinal atas margin tambahan agen dapat dibenarkan secara normatif sebagai objek pajak penghasilan sesuai Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Namun, dari perspektif utilitarianisme hukum, kebijakan tersebut belum mencerminkan asas kemanfaatan dan keadilan karena menimbulkan kompleksitas administrasi dan potensi pengenaan pajak ganda. Penelitian ini merekomendasikan agar pemerintah menetapkan pengenaan pajak atas margin tambahan agen melalui peraturan perpajakan yang jelas dan bersifat final guna menjamin kepastian hukum, kesederhanaan administrasi, serta perlindungan bagi penyalur/agen LPG.
<b>Keywords</b>	<b>Abstract</b>
<i>Income tax on the sale of 3 kg LPG, Positivism's Legal Theory, Utilitarianism's Legal Theory</i>	<i>Distributors or agents of 3 kg LPG in Indonesia face legal problems related to income tax provisions on additional margins obtained from subsidized LPG sales. The difference in interpretation between LPG distributors/agents and the Directorate General of Taxes (DGT), especially after the issuance of the Official Memorandum Number ND-247/PJ/PJ.03/2021, raises legal uncertainty and the potential for a tax burden that is considered burdensome. This study aims to analyze the provisions of Income Tax on the sale of 3 kg LPG by LPG distributors/agents based on the legal theories of positivism and utilitarianism, as well as examine the government's efforts in providing fair and useful legal certainty. The research method used is normative juridical with a legislative approach and legal comparison, through literature studies and normative qualitative analysis of tax regulations, DGT service memorandums, and Constitutional Court decisions. The results of the study show that based on the theory of legal positivism, the imposition of non-final Income Tax on additional agent margins can be normatively justified as an income tax object in accordance with Law Number 7 of 2021 concerning the Harmonization of Tax</i>

*Regulations. However, from the perspective of legal utilitarianism, the policy does not reflect the principles of utility and justice because it creates administrative complexity and the potential for double taxation. This study recommends that the government establish the imposition of taxes on additional margin of agents through clear and final tax regulations to ensure legal certainty, administrative simplicity, and protection for LPG distributors/agents.*

---



## **PENDAHULUAN**

Liquefied Petroleum Gas yang kemudian disingkat menjadi LPG adalah gas hidrokarbon yang dicairkan dengan tekanan untuk memudahkan pengangkutan, penanganan dan penyimpanannya yang pada dasarnya terdiri atas butana, propana atau campuran keduanya (Murshed et al., 2021; Nyanana et al., 2024; Princewill et al., 2023). Dalam mendistribusikan LPG, PT. Pertamina Patra Niaga memegang peranan penting untuk melakukan pengelolaan dan pengawasan yang kemudian disistribusikan kepada penyalur/agen LPG Pertamina agar distribusi LPG dapat mencukupi kebutuhan masyarakat dan aman digunakan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan (Haqi, 2019; Wijono et al., 2019).

Penyalur/agen LPG menjadi bagian penting dalam rantai distribusi energi, khususnya dalam mendukung penyaluran LPG hingga ke konsumen rumah tangga. Keagenan LPG berperan sebagai penyalur utama yang memastikan ketersediaan LPG sampai ke jaringan pangkalan secara tepat dan teratur, sekaligus menjadi pengawas agar operasional pangkalan dapat berjalan sesuai ketentuan yang berlaku (Nikmah, 2018; Ramdhani & Malik, 2021; Wahyudi & Dendi, 2024). Keberadaan jaringan keagenan yang tersebar luas diharapkan dapat mempermudah pengendalian distribusi LPG, sehingga penyaluran energi lebih tepat sasaran dan sesuai dengan kebutuhan masyarakat.

Upaya ini tidak hanya bertujuan untuk memperluas jangkauan produk LPG, tetapi juga untuk menciptakan ekosistem distribusi yang lebih transparan mulai dari agen, ke pangkalan, hingga sampai ke tangan masyarakat. Sistem keagenan LPG Pertamina terbagi menjadi dua macam, yakni keagenan LPG PSO (Public Service Obligation) atau yang lebih umum dikenal sebagai LPG bersubsidi dan LPG Non PSO atau non subsidi (Nurbani, 2020; Sulistyawati & Ridwan, 2022; Wirawan & Ita, 2023). Keagenan LPG PSO melakukan pemasaran LPG yaitu berupa LPG 3 kg yang diberikan subsidi oleh Pemerintah. Subsidi LPG 3 kg telah diberlakukan oleh Pemerintah sejak tahun 2007 sebagai program pengganti subsidi minyak tanah. Program ini dibuat sebagai langkah strategis pemerintah untuk menggantikan minyak tanah yang dinilai membahayakan kesehatan dan kurang ramah lingkungan dengan LPG yang lebih bersih dan ramah lingkungan (Bangun, 2020; Febrian et al., 2024; Haryanto & Salomo, 2025; Muharam et al., 2025; Puji Lestari et al., 2022). LPG 3 kg diberikan subsidi khusus agar dapat dinikmati oleh masyarakat berpenghasilan rendah, sehingga diharapkan dapat meningkatkan kualitas hidup dan mengurangi dampak negative dari penggunaan minyak tanah.

Nilai harga jual LPG 3 kg dari Pertamina kepada penyalur/agen LPG telah ditetapkan sesuai dengan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2008 yang berlaku seluruh Indonesia. Namun Harga Eceran Tertinggi (HET) yang dijual oleh

penyalur/agen LPG ditetapkan berbeda di setiap daerah berdasarkan SK (Surat Keputusan) Gubernur maupun SK (Surat Keputusan) Walikota/Bupati di setiap daerah. Surat Keputusan tersebut juga menetapkan Harga Eceran Tertinggi (HET) atas LPG 3 Kg pada titik serah Subpenyalur/Pangkalan.

Perbedaan harga yang ditetapkan oleh SK Gubernur maupun SK Walikota/Bupati dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti jarak tempuh pengambilan LPG 3 kg, daya beli masyarakat, akses jalan setempat dan berbagai faktor lainnya. Namun Harga Eceran Tertinggi (HET) atas penyerahan LPG yang dilakukan pada titik serah pengecer tidak diatur dalam Surat Keputusan tersebut, sehingga harga yang dibayar oleh konsumen atau masyarakat berbeda-beda dan jauh lebih tinggi. Hal ini dapat menyebabkan program subsidi LPG 3 kg yang diberikan pemerintah tidak berjalan efektif dan tepat sasaran sehingga tidak dapat dinikmati oleh masyarakat.

Sesuai dengan PMK No. 34 Tahun 2017 yang (saat ini telah digantikan dengan PMK No 51 tahun 2025) bahwa penyalur/agen LPG dikenakan pemungutan pajak penghasilan 22 oleh Pertamina atas pembelian gas bumi berupa LPG. Pajak penghasilan 22 yang telah di pungut kepada penyalur/agen LPG tersebut bersifat final. Dimana peraturan ini telah berlaku sejak tahun 2010 yang diterbitkan melalui PMK No. 154 Tahun 2010 pada tanggal 31 Agustus 2010.

Namun penyalur/agen LPG di beberapa wilayah diterbitkan surat oleh kantor pajak atas kekurangan pajak yang belum di bayar dari selisih atas harga jual yang dikenakan agen kepada pangkalan berdasarkan SK Gubernur dengan harga beli dari Pertamina berdasarkan harga yang telah di atur pada titik serah agen berdasarkan Permen ESDM Nomor 28 Tahun 2008 yang selanjutnya disebut margin tambahan agen. Margin tambahan agen tersebut dianggap sebagai pajak penghasilan non final yang ditetapkan sesuai dengan tarif pajak ketentuan umum berdasarkan Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 yang diterbitkan Direktur Jenderal Pajak pada tanggal 22 Desember 2021.

Tentu hal ini menimbulkan keresahan bagi penyalur/agen LPG dimana selama ini yang diketahui bahwa penjualan LPG 3 kg merupakan pajak bersifat final, sementara nota dinas yang berfungsi sebagai pedoman pelaksanaan bagi jajaran Direktorat Jenderal Pajak digunakan sebagai dasar aturan untuk pengenaan pajak yang dilakukan kepada penyalur/agen LPG. Dalam hal ini diperlukan perhatian khusus dari Pemerintah untuk menindaklanjuti permasalahan ini agar masyarakat terutama penyalur/agen LPG tidak dirugikan. Bagaimana Ketentuan Pajak Penghasilan yang dapat dipegang oleh penyalur/agen LPG jika peraturan PMK No. 34 Tahun 2017 yang menjelaskan pajak penghasilan 22 yang telah di pungut kepada penyalur/agen LPG tersebut bersifat final namun ada nya Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 dijadikan dasar pelaksanaan peraturan untuk melakukan penagihan pajak kepada penyalur/agen LPG. Terkait dengan masalah di atas, penulis akan meneliti Ketentuan Pajak Penghasilan terhadap penyalur/Agen LPG atas Penjualan LPG 3 kg yang berjudul “ Analisis Ketentuan Pajak Penghasilan atas Penjualan LPG 3 Kg oleh Penyalur/Agen LPG Berdasarkan Teori Hukum”.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian secara umum diartikan sebagai penelitian ilmiah yang berkaitan dengan analisis dan konstruksi yang dilaksanakan secara metodologis, konsisten dan sistematis.

Mengenai Studi Hukum. Soekanto mendefinisikan “penelitian hukum sebagai suatu kegiatan ilmiah yang didasari pada metode, sistematika, dan pemikiran tertentu untuk mempelajari suatu ataupun gejala hukum tertentu dengan menganalisa.

Penulis menggunakan metode penelitian hukum secara normatif untuk meneliti masalah tersebut. Metode ini adalah jenis penelitian ilmiah di mana kebenaran ditemukan berdasarkan pada logika keilmuan dari sisi normatifnya. Penelitian ini berfokus pada bahan-bahan pustaka hukum. Bahan hukum primer terdiri dari bahan hukum yang bersifat otoritatif dan mengikat, antara lain Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Permen ESDM Nomor 28 Tahun 2008, Permen ESDM Nomor 26 Tahun 2009, PMK No. 34 Tahun 2017 yang (saat ini telah digantikan dengan PMK No 51 tahun 2025) dan bahan hukum primer lainnya sesuai dengan topik penelitian ini. Bahan hukum sekunder terdiri dari kepustakaan serta karya ilmiah hukum mengenai karya-karya ilmiah dan hasil penelitian para ahli hukum, khususnya yang terkait dengan pajak penghasilan atas penjualan LPG 3 kg yang oleh penyalur/agen LPG.

Data yang diperlukan dalam penelitian ini dikumpulkan dengan cara studi kepustakaan atau studi dokumen, yang dilakukan untuk menginventarisasi dan mengumpulkan semua data kepustakaan atau data sekunder yang diperlukan dengan topik penelitian. Data tersebut diperoleh dari perpustakaan Universitas Kristen Maranatha, perpustakaan pribadi, dan internet.

Seluruh data sekunder yang telah dikumpulkan dianalisis dengan menggunakan metode normatif kualitatif. Disebut normatif karena penelitian ini berlandaskan pada ketentuan peraturan perundang-undangan dan peraturan lainnya sebagai sumber hukum positif. Sementara itu, bersifat kualitatif karena proses analisis dilakukan secara deskriptif dan interpretatif tanpa melibatkan perhitungan matematis atau penerapan rumus statistik.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Analisis Ketentuan Pajak Penghasilan atas Penjualan LPG 3 Kg oleh Penyalur/Agen LPG Berdasarkan Teori Hukum**

Pemerintah Indonesia mengatur pajak penghasilan mengenai pengenaan PPh final atas objek pajak tertentu. PPh final yang disetor sendiri atau dipotong/dipungut tidak diperhitungkan kembali dalam SPT Tahunan untuk dikenakan tarif pajak berdasarkan ketentuan umum dengan pendapatan lainnya yang bersifat non final, namun hanya wajib dilaporkan pada lampiran pajak penghasilan final yang ada dalam formulir SPT Tahunan. Dengan demikian, terlihat bahwa PPh final yang telah di setor sendiri dan dipotong/dipungut bukan merupakan kredit pajak dalam SPT Tahunan. Perlakuan Pajak Penghasilan bersifat final terhadap penghasilan tertentu serta kewajiban perpajakan yang terkait dengan penerapannya dianggap "selesai" pada saat pembayaran pajak tersebut dilakukan.

Adapun yang menjadi tujuan utama pertimbangan dan motivasi dalam perlakuan khusus atas pengenaan pajaknya penghasilan yang bersifat final adalah untuk kesederhanaan dan kemudahan dalam tata cara pemungutan pajak, dan juga bertujuan untuk mengurangi beban administrasi bagi wajib pajak maupun DJP. Selain itu pengenaan pajak penghasilan yang bersifat final bertujuan sebagai wujud pemerataan dalam pengenaan pajak. Perlakuan khusus dalam PPh final adalah besaran nilainya, sifat, dan cara pembayaran, pemungutan ,atau pemotongan diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan dan peraturan pajak lainnya.

Dapat disimpulkan bahwa sistem PPh final merupakan salah satu cara pemerintah dalam melakukan pemungutan pajak dengan cara yang lebih mudah dan sederhana. Hal ini dikarenakan wajib pajak dapat lebih mudah melakukan penghitungan dengan satu kali hitung, yang pada biasanya dihitung dengan cara mengalikan penghasilan tersebut dengan tarif PPh final yang sudah ditentukan. Walaupun sebagian wajib pajak merasa keberatan karena pada beberapa tarif PPh final tertentu yang dapat menyebabkan nilai PPh terutang dapat menjadi lebih besar karena pengenaan PPh final tersebut tidak dikurangi dengan biaya atau pengeluaran untuk mendapatkan penghasilan namun wajib pajak merasa perhitungan pajak terutang menjadi lebih mudah dan tidak rumit.

Dalam PMK No. 34 Tahun 2017 dijelaskan bahwa penjualan gas bumi berupa LPG 3 kg kepada penyalur/agen LPG merupakan PPh bersifat final. Namun beberapa agen gas LPG 3 kg mengeluh karena penagihan pajak PPh non final yang dilakukan oleh DJP atas margin tambahan agen dimana harga jual kepada sub-penyalar/pangkalan telah ditetapkan oleh Pemerintah Daerah. Penagihan pajak tersebut muncul dikarenakan Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) pada tanggal 22 Desember 2021. DJP beranggapan bahwa margin tambahan agen sebagai tambahan penghasilan yang harus dikenai PPh non final.

Dalam Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 menjelaskan bahwa PPh 22 yang bersifat final yang telah dilakukan pemungutan oleh Pertamina kepada penyalur/agen LPG atas harga jual yang ditetapkan berdasarkan Peraturan Menteri ESDM, dimana didalam harga tersebut sudah memperhitungkan nilai keuntungan/margin yang diterima oleh agen/penyalur. Dengan demikian margin tambahan agen yang belum diperhitungkan dikenakan PPh berdasarkan ketentuan umum UU PPh.

**Tabel 1. harga jual eceran**

	<b>Komponen Harga</b>	<b>Jumlah</b>	<b>Keterangan</b>
a.	Transporation Fee	xxx	Mengacu pada angka 2 huruf b poin 2)
b.	Harga ex Pertamina ( Depot LPG Pertamina atau Stasiun Pengisian LPG) termasuk PPN 10%	Rp. 11.550	-
c.	Margin Agen	Rp1.200	sudah termasuk penghasilan yang dikenakan PPh Pasal 22 Final. (mengacu pada angka 2 huruf a)
	Biaya Operasional Agen	Rp1.250	merupakan tambahan penghasilan dikenai PPh pasal 17 atau PP 23/2018. (mengacu pada angka 2 huruf b poin 1 )
d.	Harga agen ke sub Penyalur /Pangkalan (b+c)	<b>Rp14.000</b>	-
e.	Margin pangkalan/sub penyalur	Rp1.500	merupakan tambahan penghasilan dikenai PPh pasal 17 atau PP 23/2018. (mengacu pada angka 2 huruf e )
f.	HET LPG 3 kg di Pangkalan (d+e)	<b>Rp15.500</b>	-

Sumber: Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021

Dalam contoh tabel diatas terlihat bahwa harga jual eceran sebesar Rp 12.750 (didapat dari Harga ex Pertamina sebesar Rp 11.550 ditambah dengan margin agen sebesar sebesar Rp

1.200) sudah termasuk margin agen sebesar 1.200 yang telah dipungut PPh 22 final. Sehingga biaya operasional agen sebesar 1.250 yang merupakan margin tambahan agen (didapat dari harga jual agen sebesar 14.000 dikurangi dengan harga jual eceran sebesar 12.750) belum dikenakan PPh 22 final, maka margin tambahan agen tersebut dikenakan pajak berdasarkan PPh non final.

Dalam putusan perkara nomor 188/PUU-XXII/2024 atas pengujian materi Undang-Undang yang diajukan para pemohon yaitu PT Gemilang Prima Semesta dan CV Belilas Permai, DJP menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh dan surat DJP Nomor : S-230/PJ.02/2024 kepada para pemohon dengan menjadikan biaya transportasi atau margin tambahan agen merupakan objek pajak penghasilan.

Pendapat Mahkamah Konstitusi dalam putusan Nomor 188/PUU-XXII/2024 yang menjelaskan terkait HET gas LPG 3 kg karena ada biaya transportasi tambahan ekonomis pajak, khususnya Pasal 24A ayat 1 Peraturan ESDM Nomor 28 Tahun 2021 bukan merupakan produk hukum yang mengatur tentang objek pajak, melainkan mengatur mengenai ketentuan teknis penyediaan dan pendistribusian produk gas LPG 3 kg dimana pengaturan HET gas LPG 3 kg ditentukan oleh pemerintah daerah bersama pemerintah daerah kabupaten/kota.

Sejumlah pemilik agen gas elpiji 3 kg menerima surat tagihan pajak yang dilayangkan atas usaha yang dijalannya. Mereka pun lantas mengadukan permasalahan ini kepada Hiswana Migas. Penyalur/agen LPG 3 kg berharap agar DJP tidak menarik pajak atas margin tambahan agen dimana harga jual ke pangkalan telah ditetapkan pemerintah daerah dan berharap pajak yang telah dibayarkan atas margin tambahan agen tersebut dapat segera dikembalikan. Himpunan Wiraswasta Nasional Minyak dan Gas yang selanjutnya disingkat Hiswana Migas menyebut agen LPG 3 Kg di Indonesia merasa resah akibat penegakan pajak yang dianggap tidak tepat dilakukan oleh DJP.

Konsultan Pajak Hiswana Migas, Henry Kurniawan Yuza menjelaskan ada perbedaan perspektif dalam penggalan potensi PPh selisih harga jual ke pangkalan terhadap HJE (Harga Jual Eceran). DJP beranggapan bahwa PPh atas Penebusan LPG yang dilakukan penyalur/agen belum final seluruhnya. Yang dianggap final adalah sampai harga yang disubsidi Rp12.750, sehingga masih ada PPh kurang bayar terhadap selisih harga jual ke Pangkalan oleh penyalur/agen LPG (margin tambahan agen). Perlakuan pajak terhadap penyalur/agen LPG seharusnya dapat merujuk pada peraturan pajak PMK No. 34 Tahun 2017 yang menetapkan bahwa pemungutan PPh bersifat final dan dibayarkan saat pembelian barang.

Permasalahan baru terjadi ketika PPh non final dikenakan atas penghasilan margin tambahan agen, namun untuk mendapatkan nilai laba atau penghasilan sebagai dasar pengenaan pajak seharusnya dapat dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara (3M) penghasilan sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku.

Dasar pembebanan biaya menjadi permasalahan ketika biaya atas transaksi penjualan LPG 3 kg harus dipisahkan diantara biaya yang dapat mengurangi laba dengan biaya yang tidak dapat mengurangi laba sebagai dasar pengenaan pph non final. Jika biaya tetap tidak dapat dipisahkan maka interpretasinya merujuk pada Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 menjelaskan bahwa untuk biaya bersama yang tidak dapat dipisahkan dalam perhitungan besarnya Penghasilan Kena Pajak, maka pembebanannya dialokasikan secara proporsional.

Dalam kasus penjualan LPG 3 kg yang dilakukan oleh penyalur/agen LPG dimana untuk 1 (satu) objek dikenakan 2 (dua) jenis pajak yang berbeda, penerapan peraturan tersebut menjadi sulit untuk diinterpretasikan sehingga menimbulkan perbedaan pemahaman dan penerapan mengenai dasar pembebanan biaya secara proporsional di antara Hiswana Migas dan para *Account Representative* di Kantor Wilayah DJP Jawa Timur II. Untuk menerapkan peraturan tersebut Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur II meminta penegasan dalam penentuan dasar pembebanan biaya secara proporsional yang dapat mengurangi laba dalam penerapan aturan Pasal 27 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010. Melalui permintaan penegasan tersebut, Direktur Peraturan Perpajakan I menerbitkan Nota Dinas Nomor ND-496/PJ.02/2024 tanggal 22 Maret 2024.

Dalam nota dinas tersebut DJP menjelaskan sebagai berikut : 1) Dalam hal terdapat biaya bersama , yaitu biaya atau pengeluaran yang berhubungan secara langsung dengan kegiatan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara (3M) penghasilan final sekaligus penghasilan tidak final yang tidak dapat dipisahkan secara jelas sesuai kondisi yang sebenarnya terjadi untuk masing-masing penghasilan tersebut, maka penghitungan biaya atau pengeluaran penghasilan tidak final yang dapat dikurangkan dalam penentuan penghasilan kena pajak dapat dilakukan dengan cara mengalokasikan secara proporsional berdasarkan perbandingan jumlah penghasilan masing-masing. 2) Penyalur/agen LPG 3 kg boleh membebankan biaya bersama pada penghasilan lainnya yang belum dikenai PPh bersifat final (penghasilan tidak final) sebesar proporsi biaya bersama atas penghasilan yang tidak final terhadap jumlah penghasilan bruto.

Fungsi nota dinas Dirjen Pajak adalah sebagai pedoman internal untuk komunikasi, koordinasi, dan penyampaian informasi/instruksi teknis antarunit di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, memastikan keseragaman, efisiensi, dan akuntabilitas dalam pelaksanaan tugas seperti pengawasan kepatuhan WP, tindak lanjut data konkret, dan kebijakan perpajakan, serta mengamankan penerimaan negara melalui administrasi yang baik, sebagaimana diatur dalam peraturan internal DJP. Nota dinas tidak dapat dijadikan dasar peraturan pajak yang harus di taati oleh wajib pajak yang dalam hal ini adalah penyalur/agen LPG. Untuk melihat perhitungan harga tebus Per Tabung LPG 3 kg yang dibayar pnyalur/agen secara lebih jelas dan mudah dipahami, maka penulis membuat contoh perhitungan melalui Tabel 2 dibawah ini:

**Tabel 2. Contoh Perhitungan Harga Tebus Per Tabung LPG 3 Kg yang Dibayar Penyalur/Agen**

Uraian	Dasar Pengenaan Pajak (DPP)	Jumlah	Penjelasan
a Harga Pokok		Rp 11.486,49	DPP dari Rp 12.750 dikurang
b Nilai PPN (11%)	Rp 11.486,49	Rp 1.263,51	PPN
c Harga Jual Eceran Titik Serah agen		Rp 12.750,00	
d PPh 0,3%	Rp 11.486,49	Rp 34,46	DPP dari Rp 12.750

Uraian	Dasar Pengenaan Pajak (DPP)	Jumlah	Penjelasan
			dikurang PPN
e	Harga Per Tabung + PPh 0,3%	Rp 12.784,46	
f	Dikurangi Margin untuk Penyalur/Agen	Rp 1.200,00	
g	Harga Tebus Pertamina (+ PPh 0,3%)	Rp 11.584,46	
h	Harga Tebus Per Tabung (tidak termasuk PPh)	Rp 11.550,00	

**Tabel 3. Contoh Perhitungan Harga Jual Per Tabung LPG 3 Kg dari Penyalur/Agen ke Sub-penyalur/Pangkalan**

Uraian	Jumlah	Penjelasan
a	Harga Pokok dibayar Per Tabung (tidak termasuk PPh) Rp 11.550,00	Harga Beli Agen
b	Dikurangi Margin untuk Penyalur/Agen Rp 1.200,00	sudah termasuk dalam PPh 22 Final yang dipungut
c	Harga Jual Eceran Titik Serah agen Rp 12.750,00	
d	Biaya Transportasi (Margin Tambahan Agen) Rp 3.214,64	Tidak termasuk dalam PPh 22 Final yang dipungut
e	PPN dipungut oleh Agen Rp 35,36	
f	Harga Jual Agen ke Pangkalan Rp 16.000,00	Contoh nilai ditetapkan Pemda

Jika dilihat dari uraian diatas, bahwa margin dari biaya transportasi sebesar Rp 3.214,64 tidak termasuk dalam dasar pengenaan pajak PPh 22. Berbeda dengan margin agen Rp. 1.200 yang sudah di tentukan saat pembelian LPG 3 kg dimana nilai tersebut sudah termasuk dalam dasar pengenaan pajak PPh 22 yang dipungut oleh Pertamina.DJP melalui nota dinas nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 membuat petunjuk teknis internal DJP dalam pelaksanaan pemungutan pajak penghasilan terhadap margin tambahan agen yang belum dikenakan PPh final.

Margin tersebut dianggap termasuk dalam penghasilan objek pajak sebagaimana dimaksud dalam Dalam Pasal 4 ayat 1 dalam pasal 3 Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Pengenaan pajak atas margin tambahan agen tersebut menggunakan tarif umum. Hal tersebut dikarenakan margin tambahan agen bukan bagian dari penghasilan final yang telah dikenakan pajak dan margin tersebut juga tidak diatur dalam penghasilan non objek pajak.

Margin tambahan agen tersebut dapat dikurangi dengan biaya sehubungan dengan penghasilan tersebut sebagaimana dijelaskan dalam Nota Dinas Nomor ND-496/PJ.02/2024, sehingga laba bersih dari margin tambahan agen tersebut yang kemudian dijadikan dasar pengenaan pajak PPh non final.

Menurut peneliti, pemerintah tidak menggunakan Peraturan ESDM Nomor 28 Tahun 2021 sebagai produk hukum untuk menentukan objek pajak. Dasar pemikiran pemerintah yaitu penghasilan atas margin tambahan agen yang diterima oleh penyalur/agen LPG merupakan objek pajak penghasilan yang belum dikenakan pajak PPh final. Dimana dasar pengenaan pajak

PPh final yang dipungut oleh Pertamina hanya sebatas harga jual pada titik serah agen sebesar Rp. 12.750 (tidak termasuk PPN).

Penyalur/agen LPG menganggap bahwa penjualan LPG 3 kg merupakan penghasilan yang sudah dikenakan PPh final sebagaimana dijelaskan dalam PMK No. 34 Tahun 2017. PPh final yang sudah dipungut saat terjadi pembelian dianggap telah selesai, sehingga saat penjualan sudah tidak terutang. Sejak PMK tahun 2010 terbit, penjualan LPG 3 kg merupakan penghasilan yang sudah dikenakan PPh final. Dalam PMK tahun 2010 dan peraturan perpajakan lainnya sampai saat ini tidak membahas mengenai pengenaan pajak penghasilan atas margin tambahan agen.

Pada tahun 2021 DJP membuat Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 sebagai petunjuk pelaksanaan teknis pengenaan pajak atas margin tambahan agen yang dibuat untuk internal DJP, nota dinas bukan merupakan peraturan perpajakan yang diterbitkan untuk wajib pajak khususnya untuk Penyalur/agen LPG. Dikarenakan nota dinas dibuat hanya berupa petunjuk pengenaan pajak atas margin tambahan agen, DJP dalam pelaksanaannya dapat menetapkan potensi pajak tersebut sebelum dan setelah nota dinas tersebut dibuat, sehingga berlaku sejak tahun 2010 dimana PMK tahun 2010 terbit hingga saat ini. Dalam kasus ini wajib pajak merasa pelaksanaan penetapan pajak tersebut hanya sepihak tanpa petunjuk dan penjelasan yang jelas oleh DJP sehingga sangat memberatkan wajib pajak.

Jika dilihat dari Teori Positivisme Hukum, penulis berpendapat bahwa dasar hukum dalam pengenaan objek pajak penghasilan atas margin tambahan agen adalah Pasal 4 ayat 1 dalam pasal 3 Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Secara perhitungan dalam pemungutan PPh final dalam PMK No. 34 Tahun 2017, margin tambahan agen belum dikenakan PPh final. Sehingga pemerintah menggunakan Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 sebagai dasar hukum dalam pengenaan pajak atas margin tambahan agen, dimana penghasilan tersebut tidak menjadi dasar pemungutan PPh final. Jika dilihat dari Teori Positivisme Hukum, bahwa Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 mewajibkan wajib pajak untuk mentaati peraturan tersebut tanpa melihat aspek moral dan keadilan dalam pelaksanaannya.

Hukum hanya sebatas pada apa yang diperintah secara tertulis. Penerapan teori ini mengutamakan pada pengujian kepatuhan wajib pajak terhadap peraturan yang berlaku tanpa mempertimbangkan apakah peraturan yang dibuat dianggap adil atau tidak oleh masyarakat. Namun jika dilihat dari teori utilitarianisme hukum, pemerintah dalam pelaksanaan peraturan perundang-undangan perlu memperhatikan kemanfaatan dari hukum dan keberadaannya harus senantiasa diarahkan untuk mencapai kesejahteraan sosial tanpa mengabaikan nilai-nilai keadilan dan kemanusiaan.

Peneliti berpendapat bahwa penjualan LPG 3 kg oleh agen yang sudah dikenakan PPh final berdasarkan PMK No. 34 Tahun 2017 saat pembelian seharusnya tidak dikenakan pph non final lagi. Pengenaan pajak PPh non final semestinya tidak dikenakan terhadap objek pajak yang sama dimana objek pajak tersebut telah dikenakan PPh final. Pengenaan 2 (dua) jenis pajak dalam 1 (satu) objek pajak yang sama juga membuat kesan bahwa pemungutan yang dilakukan terkesan sepihak dan tidak mencerminkan keadilan. Perhitungan laba pajak berdasarkan nota dinas ND-496/PJ.02/2024 yang didapatkan dari penghasilan atas margin tambahan agen pun perhitungannya sangat lah rumit dan diluar pemikiran dari penyalur/agen

LPG sebagai wajib pajak. Diperlukan peraturan pajak dan petunjuk teknis yang jelas agar wajib pajak dapat memahami dan melaksanakan perhitungan pengenaan pajak tersebut.

Selain itu jika margin tambahan agen dikenakan pph non final juga setelah dilakukan pemungutan pph final, hal ini tidak sesuai dengan tujuan utama dari pengenaan PPh final yaitu untuk membuat perhitungan dan pemungutan pajak menjadi lebih sederhana dan mudah dipahami oleh wajib pajak. Mungkin saja pengenaan pph non final atas margin tambahan agen merupakan celah dari peraturan pemerintah yang dimanfaatkan oleh pemerintah sendiri untuk melakukan pemungutan pajak, dimana yang semula tujuan dibuatnya peraturan PPh final atas penjualan LPG 3 kg adalah untuk membuat perhitungan dan pemungutan pajak menjadi lebih mudah, sederhana dan pajak terutang selesai saat transaksi pembelian terjadi.

Jika ditinjau secara teori utilitarianisme hukum, penulis berpendapat bahwa pengenaan pajak PPh non final atas margin tambahan agen semestinya tidak dilakukan sampai dengan pemerintah menerbitkan pengenaan pajak yang jelas tercantum dalam peraturan pajak yang berlaku, agar peraturan yang dibuat bukan hanya berupa perintah tertulis yang harus dijalankan oleh masyarakat saja namun pemerintah juga dalam pelaksanaannya perlu memperhatikan kemanfaatan dan akibat yang terjadi dari peraturan tersebut yang dapat memberatkan masyarakat khususnya penyalur/agen LPG.

### **Upaya Pemerintah agar Ketentuan Pajak Penghasilan atas Penjualan LPG 3 Kg oleh Penyalur/Agen LPG menjadi Lebih Jelas dan Tidak Merugikan Penyalur/Agen LPG**

Tugas utama DJP adalah untuk mengatur, mengawasi, dan menegakkan ketentuan perpajakan yang berlaku, guna memastikan bahwa setiap wajib pajak memenuhi kewajibannya dengan benar. DJP berperan juga dalam memastikan bahwa pajak yang seharusnya dibayar oleh wajib pajak dikumpulkan secara efisien dan tepat waktu. Tugas ini sangat penting karena penerimaan pajak menjadi salah satu sumber utama pendanaan untuk berbagai program pembangunan di Indonesia.

Secara singkat, DJP bertugas untuk mengatur segala sesuatu yang berhubungan dengan perpajakan, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, hingga pengawasan pembayaran pajak. Lembaga ini juga bertugas untuk memberika pelayanan dan edukasi kepada masyarakat tentang pentingnya kewajiban membayar pajak dan bagaimana mekanisme perpajakan yang ada di Indonesia.

Agar pelaksanaan DJP dalam melakukan pengawasan dan pelayanan kepada wajib pajak tidak berbenturan dengan peraturan pajak yang berlaku maka penulis berpendapat bahwa sebaiknya Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 perlu dilakukan penghapusan. Jika Pemerintah menghendaki penetapan pajak penghasilan non final atas margin tambahan agen, maka perlu dituangkan dalam peraturan pajak yang berlaku kemudian ditujukan untuk masyarakat atau wajib pajak seperti dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, dan peraturan pajak lainnya yang dapat dijelaskan secara terperinci beserta contoh kasus dalam penetapannya.

Namun perlu dipertimbangkan kembali jika penjualan LPG 3 Kg yang dilakukan oleh agen akan dikenakan 2 (dua) jenis pajak yaitu PPh final dan PPh non final dalam setiap penyerahan/penjualan, hal ini dapat memberatkan dan membingungkan penyalur/agen LPG sebagai wajib pajak dimana dalam penerapan pajak penghasilan final kewajiban perpajakan

tersebut seharusnya dianggap selesai, dimana tujuan dibuatnya pajak penghasilan final untuk menetapkan pajak menjadi sederhana menjadi tidak sesuai dalam penerapannya. Jika Pemerintah menghendaki penetapan pajak penghasilan atas margin tambahan agen, penulis berpendapat sebaiknya Pemerintah membuat peraturan pajak yang jelas disertai petunjuk teknis atas penghasilan margin agen tambahan dengan tetap menggunakan tarif pajak final dengan tarif % (persentase) yang sama dengan pemungutan PPh Pasal 22 final yang dilakukan oleh Pertamina.

## **KESIMPULAN**

Penyalur/agen LPG 3 Kg di Indonesia merasa keberatan dengan kebijakan pajak yang dilakukan pemerintah mengenai ketentuan pajak penghasilan atas margin tambahan agen dari penjualan LPG 3 kg. Terdapat perbedaan pendapat diantara penyalur/agen LPG 3 kg dengan DJP terkait ketentuan pajak penghasilan tersebut. Pendapat Mahkamah Konstitusi dalam putusan Nomor 188/PUU-XXII/2024 yang menjelaskan Peraturan ESDM bukan merupakan produk hukum yang mengatur tentang objek pajak, melainkan mengatur mengenai ketentuan teknis penyediaan dan pendistribusian produk gas LPG 3 kg. Menurut penulis, Pemerintah tidak menggunakan Peraturan ESDM sebagai produk hukum untuk menentukan objek pajak. Dasar pemikiran pemerintah yaitu penghasilan atas margin tambahan agen yang diterima oleh penyalur/agen LPG merupakan objek pajak penghasilan yang belum dikenakan pajak PPh final. Dimana dasar pengenaan pajak PPh final yang dipungut oleh Pertamina hanya sebatas harga jual yang telah ditetapkan sebesar Rp. 12.750 (tidak termasuk PPN). Nota Dinas Nomor ND-247/PJ/PJ.03/2021 dan Nota Dinas Nomor ND-496/PJ.02/2024 bukan merupakan peraturan pajak, nota dinas dibuat sebagai petunjuk pelaksanaan teknis pengenaan pajak atas margin tambahan agen yang dibuat untuk internal DJP.

Jika dilihat dari teori positivisme hukum, Pemerintah menggunakan Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 sebagai dasar hukum dalam pengenaan pajak atas margin tambahan agen. Walaupun peraturan ini dapat dikatakan sah secara formal namun tidak mencerminkan esensi keadilan yang diinginkan oleh masyarakat khususnya bagi penyalur/agen LPG. Pengenaan pajak PPh non final semestinya tidak dikenakan terhadap objek pajak yang sama dimana objek pajak tersebut telah dikenakan PPh final. Pengenaan 2 (dua) jenis pajak dalam 1 (satu) objek pajak yang sama juga membuat kesan bahwa pemungutan yang dilakukan sepihak dan tidak mencerminkan keadilan. Perhitungan laba pajak berdasarkan Nota Dinas ND-496/PJ.02/2024 yang didapatkan dari penghasilan atas margin tambahan agen pun perhitungannya sangat lah rumit dan diluar pemikiran dari penyalur/agen LPG sebagai wajib pajak. Pemerintah dalam pelaksanaan pemungutan pajak atas margin tambahan agen tersebut sebaiknya perlu membuat peraturan pajak dan petunjuk teknis yang jelas agar wajib pajak dapat memahami dan melaksanakan perhitungan pengenaan pajak tersebut untuk mencerminkan keadilan dan kemanfaatan hukum. Penulis berpendapat salah satu cara penyelesaian pembayaran pajak atas margin tambahan agen tersebut dapat dilakukan dengan opsi setor sendiri oleh penyalur/agen LPG dengan tarif pajak yang sama. Sehingga PPh final yang dikenakan atas penjualan LPG 3 kg tetap dilakukan dengan sederhana dan memudahkan penghitungan oleh penyalur/agen LPG sesuai konsep dan tujuan dibuat nya PPh final.

## REFERENSI

- Bangun, O. V. (2020). Subsidi Gas LPG Tabung 3 Kg. *Analisis Ringkas Cepat, iv*.
- Febrian, T. S., Pratama, V. P., Margaretha, K., Oktaviani, N., & Simanjuntak, M. E. R. (2024). Evaluasi Program Distribusi Subsidi Lpg 3 Kg Di Kota Surabaya. *Jurnal Ilmiah Pemerintahan, 12*(2).
- Haqi, D. N. (2019). Nalisis Potensi Bahaya Dan Risiko Terjadinya Kebakaran Dan Ledakan Di Tangki Penyimpanan Lpg Pertamina Perak Surabaya. *The Indonesian Journal of Occupational Safety and Health, 7*(3). <https://doi.org/10.20473/ijosh.v7i3.2018.321-328>
- Haryanto, B., & Salomo, R. V. (2025). Memahami Instrumen Organisasi dalam Kebijakan Transformasi Penyaluran Subsidi LPG 3 kg di Indonesia. *Jurnal Ilmu Multidisiplin, 4*(2). <https://doi.org/10.38035/jim.v4i2.938>
- Muharam, R. S., Rusli, B., Karlina, N., & Candradewini, C. (2025). Gas Subsidi untuk Siapa? Analisis Ekonomi Publik atas Efisiensi dan Pemerataan Subsidi LPG 3 Kg di Jawa Barat. *Jurnal Ekonomi Bisnis, Manajemen Dan Akuntansi (Jebma), 5*(1). <https://doi.org/10.47709/jebma.v5i1.5795>
- Murshed, M., Alam, R., & Ansarin, A. (2021). The environmental Kuznets curve hypothesis for Bangladesh: the importance of natural gas, liquefied petroleum gas, and hydropower consumption. *Environmental Science and Pollution Research, 28*(14). <https://doi.org/10.1007/s11356-020-11976-6>
- Nikmah, U. J. (2018). Strategi Bauran Pemasaran Liquefied Petroleum Gas Non Public Service Obligation di Agen LPG Mayangkara Group Dalam Perspektif Ekonomi Syariah. *UIN SATU Tulungagung*.
- Nurbani, S. N. (2020). Rancangan Distribusi Lpg 3 Kg Berdasarkan Kebijakan Distribusi Sistem Tertutup Di Wilayah Pemasaran Kota Bandung. *J@ti Undip : Jurnal Teknik Industri, 14*(3). <https://doi.org/10.14710/jati.14.3.149-162>
- Nyanana, A., Rwanyuma, L., Chiwanga, F., Mbwambo, J., Pallangyo, C., Tarimo, U., Spangler, S. A., & Thompson, L. M. (2024). Cooking-related burn injuries at Muhimbili National hospital and knowledge about safe use of liquefied petroleum gas in Dar Es Salaam, Tanzania: A cross-sectional study. *Burns Open, 8*(3). <https://doi.org/10.1016/j.burnso.2024.05.002>
- Princewill, N. C., Ubasom, K. A., & Chibuike, O. (2023). Liquefied Petroleum Gas (LPG) Storage Tanks Boil-off Gas Generation and Management– Review. *International Journal of Advanced Science and Engineering, 10*(1). <https://doi.org/10.29294/IJASE.10.1.2023.3294-3303>
- Puji Lestari, V., Azmi, N., & Prabuwangi Arizky, S. (2022). Permasalahan Dan Tantangan Transformasi Kebijakan Subsidi Lpg 3 Kilogram. *Accountability Paper Komisi VII DPR RI*.
- Ramdhani, K. R., & Malik, A. J. (2021). Pengaruh Regulasi Dan Kapabilitas Perusahaan Dalam Meningkatkan Kinerja Bisnis Agen Gas Lpg 3kg Di Kota Makassar. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi Dan Manajemen Bisnis, 1*(2).
- Soekanto, S. (2005). *Pengantar penelitian hukum* (Cet. ke-3). UI Press.
- Sulistiyawati, A., & Ridwan, M. (2022). Mengulas Perbedaan Agen, Sub Agen, dan Pangkalan LPG. <https://www.solopos.com/>.

- Wahyudi, I., & Dendi, M. (2024). Evaluasi Kepuasan Pelanggan terhadap Layanan Berbasis Syariah di agen LPG Satuman, Pacet Mojokerto. *FADZAT: Jurnal Ekonomi Syariah*, 5(1 SE-).
- Wijono, J., Siregar, N., & Banjarnahor, M. (2019). Peramalan Tingkat Permintaan LPG PT. Pertamina (Persero) Di Elpiji Tandem. *Journal Of Industrial And Manufacture Engineering*, 2(2). <https://doi.org/10.31289/jime.v2i2.2434>
- Wirawan, S., & Ita, I. (2023). Implementasi IoT dalam Manajemen Rantai Pasok Distribusi Elpiji pada Agen Gas 3 Kg di Kota Palembang. *Remik*, 7(1). <https://doi.org/10.33395/remik.v7i1.12100>