

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak Penghasilan (PPh) merupakan setoran kepada negara yang diwajibkan dan dipaksakan kepada setiap orang maupun badan hukum yang memperoleh tambahan nilai atas pengusahaan dan yang bukan berasal dari kegiatan usahanya dengan rincian yang diatur dalam peraturan perundangan. Setoran ini menjadi kewajiban terutang tanpa imbal yang dapat langsung dinikmati oleh penyetor. Pajak dengan demikian menjadi wujud partisipasi nyata warga negara dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan serta menjamin keberlangsungan fungsi negara bagi kepentingan umum.

Pajak penghasilan di Indonesia memberikan perlakuan khusus terhadap kegiatan pelayaran melalui Pasal 15 Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 416/KMK.04/1996. Aturan ini menetapkan bahwa penghasilan dari pengangkutan orang maupun barang antar pelabuhan dikenai pajak dengan norma tertentu. Namun, istilah “antar pelabuhan” yang dipakai di dalam pasal satu keputusan ini tidak pernah dijelaskan secara terperinci. Akibatnya, muncul pertanyaan mengenai pelabuhan di sini hanya merujuk pada pelabuhan umum, atau juga mencakup terminal khusus milik perusahaan tertentu, bahkan lokasi bongkar muat di laut yang biasa digunakan untuk keperluan industri.

Sedangkan praktik bongkar muat di laut sendiri bukan hal asing, terutama di sektor tambang. Perusahaan batubara, nikel, bebatuan maupun mineral lain kerap menggunakan tongkang untuk mengangkut hasil tambang ke titik tertentu di laut. Dari titik itu, muatan dipindahkan ke kapal besar yang akan mengangkutnya ke luar daerah atau ke luar negeri. Pola seperti ini dilakukan karena tidak semua kapal besar dapat merapat ke pelabuhan darat akibat keterbatasan kedalaman atau fasilitas. Situasi ini menimbulkan pertanyaan, apakah titik *transshipment* di laut dapat dipandang sebagai “pelabuhan” dalam arti aturan perpajakan.

Di sisi lain, variasi bentuk penyewaan kapal ikut memicu perbedaan kualifikasi pajak. SE-29/PJ.4/1996 menegaskan bahwa norma penghitungan khusus dalam KMK 416/KMK.04/1996 meliputi seluruh penghasilan dari pengangkutan orang dan atau barang, termasuk penghasilan penyewaan kapal. Namun, tidak semua penegasan dalam SE-29/PJ.4/1996 tetap berlaku tanpa koreksi. SE-32/PJ.43/1998 menyatakan penegasan pada butir 9 huruf b SE-29/PJ.4/1996 tidak berlaku, dalam konteks penegasan PPh Pasal 22 impor bagi Wajib Pajak yang penghasilannya semata-mata dikenai PPh final. Pada tataran praktik, rujukan pada SE-29/PJ.4/1996 masih muncul dalam putusan. Putusan Pengadilan Pajak Put.28948/PP/M.XV/12/2011, misalnya, memperlihatkan perdebatan apakah aktivitas dari pelabuhan menuju perairan lalu kembali ke pelabuhan yang sama masih dapat diposisikan sebagai pengangkutan pelabuhan ke pelabuhan, atau justru berada di luar kriteria tersebut. Selain itu, putusan yang sama juga memuat pernyataan bahwa apabila *charter* atau sewa

kapal didasarkan pada sewa kapal tanpa awak, maka perlakuan perpajakannya diarahkan ke Pasal 23 ayat (1) huruf c.

PPh Pasal 15 pada dasarnya mengatur pemajakan dengan norma khusus untuk bidang-bidang tertentu, salah satunya pelayaran. Pajak yang dikenakan bersifat final, artinya kewajiban pajak dianggap selesai setelah dipotong atau disetor, tanpa perlu perhitungan kembali untuk pajak yang masih terutang dalam Surat Pemberitahuan Tahunan. Tarif yang digunakan relatif sederhana, misalnya 1,2% dari peredaran bruto untuk pelayaran dalam negeri. Sebaliknya, PPh Pasal 23 berlaku atas penghasilan berupa sewa atau penghasilan lain dari penggunaan harta selain harta berupa tanah dan bangunan. Pajak ini tidak bersifat final, sehingga pemotongan PPh 23 menjadi kredit pajak bagi penerima penghasilan ketika menghitung kewajiban PPh Badan di akhir tahun. Tarifnya umumnya sebesar 2% dari jumlah bruto. Perbedaan karakter antara Pasal 15 yang final dan Pasal 23 yang tidak final inilah yang sering menimbulkan persoalan dalam menentukan dasar hukum atas penghasilan dari sewa kapal, terutama ketika terjadi perbedaan tafsir apakah transaksi tersebut termasuk usaha pelayaran atau sekadar sewa aset.

Kondisi tersebut memperlihatkan belum adanya keseragaman pandangan antara otoritas pajak, wajib pajak, dan pengadilan. Perbedaan tafsir yang muncul pada praktik bongkar muat di laut maupun pada kontrak penyewaan kapal dengan atau tanpa awak, memperlihatkan bahwa kepastian hukum di bidang ini masih lemah. Oleh karena itu, analisis normatif menjadi penting untuk menelusuri kembali dasar pengaturannya, sekaligus memberi

masukannya agar ke depan tersedia pedoman yang lebih jelas. Dengan demikian, perbedaan penafsiran dapat dikurangi, baik dari segi definisi pelabuhan maupun dari segi kualifikasi sewa kapal.

1.2 Rumusan Masalah

“Masalah adalah satu kondisi atau situasi sebuah fenomena yang belum sesuai harapan yang menimbulkan minat kita untuk mencari tahu seluk beluknya lebih jauh dan kemudian mencari jalan keluar untuk penyelesaiannya.”¹

Dalam setiap penelitian, rumusan masalah memiliki peran penting sebagai dasar arah berpikir peneliti dalam menemukan solusi terhadap suatu fenomena yang belum terpecahkan. Masalah pada hakikatnya merupakan bentuk kesenjangan antara harapan dan kenyataan yang memunculkan dorongan untuk mencari penjelasan dan pemecahannya.

Berdasarkan uraian pada latar belakang di atas, tampak bahwa permasalahan yang muncul memerlukan kajian yang lebih mendalam untuk memperoleh kejelasan norma serta penerapan hukum yang tepat dalam konteks perpajakan, khususnya pada kegiatan pelayaran. Dengan mempertimbangkan berbagai ketentuan yang relevan dan adanya perbedaan penafsiran atas dasar hukum yang berlaku, maka penelitian ini perlu

¹ R. Deden Dani Saleh, “*Itu Masalahmu: Dari Masalah ke Rumusan Masalah*”, dalam Sutaryono, R. Deden Dani Saleh, Sapardiyono, M. Nazir Salim, Ahmad Nashih Luthfi, Westi Utami, Dwi Wulan Pujriyani, Kusmiarto, Dian Aries Mujiburrohmah, dan Widhiana Hestining Puri (ed.), *Problematisa Pengelolaan Pertanahan di Indonesia*, (Yogyakarta: STPN Press, 2021), hlm. 32–33.

merumuskan fokus permasalahan yang akan ditelaah lebih lanjut. Sehingga rumusan masalah dapat diuraikan sebagai berikut:

- 1.2.1 Apa karakteristik pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 15 atas kegiatan pelayaran dalam negeri, terutama terkait batasan jenis pelabuhan dan penggunaan kapal dengan atau tanpa awak dalam menentukan objek pajak?
- 1.2.2 Apa upaya hukum yang dapat ditempuh untuk menyelesaikan perbedaan penafsiran antara otoritas pajak dan wajib pajak dalam menentukan penerapan Pajak Penghasilan Pasal 15 atau Pajak Penghasilan Pasal 23 atas kegiatan pelayaran dalam negeri?

1.3 Tujuan Penelitian

Sebagaimana dikemukakan oleh Marzuki (2017), "...tujuan penelitian hukum, yakni memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogianya dilakukan, bukan membuktikan kebenaran hipotesis. Preskripsi itu harus timbul dari hasil telaah yang dilakukan."². Berdasarkan uraian rumusan masalah, penelitian ini bertujuan sebagai berikut:

- 1.3.1 Menjelaskan karakteristik pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 15 atas kegiatan pelayaran dalam negeri, dengan menelaah batasan jenis pelabuhan serta penggunaan kapal dengan atau tanpa awak dalam menentukan objek pajak.

² Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum, Edisi Revisi*, Kencana, Jakarta, 2017, hlm. 69.

1.3.2 Menguraikan upaya hukum untuk menyelesaikan perbedaan penafsiran antara otoritas pajak dan wajib pajak dalam menentukan penerapan Pajak Penghasilan Pasal 15 atau Pajak Penghasilan Pasal 23 atas kegiatan pelayaran dalam negeri.

1.4 Manfaat Penelitian

Setiap penelitian hukum tidak hanya bertujuan menguraikan suatu permasalahan, tetapi juga diharapkan mampu memberikan manfaat yang nyata, baik dalam tataran teori maupun praktik. Hal ini sejalan dengan pandangan Peter Mahmud Marzuki yang menjelaskan bahwa, “Fungsi penelitian, menurut teori kebenaran pragmatis, adalah menemukan sesuatu yang efektif dan bermanfaat dalam menuangkan gagasan. Dalam hal demikian, sama halnya dengan teori kebenaran korespondensi, masalah-masalah nilai atau sesuatu yang tidak memberikan manfaat secara lahiriah tidaklah menjadi kajian dari teori kebenaran ini.”³. Berdasarkan pandangan tersebut, penelitian ini diharapkan tidak hanya memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu hukum, tetapi juga memiliki nilai terapan bagi praktik perpajakan di Indonesia, khususnya pada sektor pelayaran.

1.4.1 Manfaat Teoritis

Secara teoritis, penelitian ini diharapkan dapat memperkaya khazanah ilmu hukum, terutama dalam bidang hukum pajak dan hukum ekonomi, dengan memberikan analisis yang mendalam terhadap

³ *Ibid.*, hlm. 35.

penerapan ketentuan Pajak Penghasilan Pasal 15 dan Pasal 23 pada kegiatan pelayaran. Penelitian ini juga memberikan preskripsi hukum mengenai kejelasan norma dan rekonstruksi pengaturan yang ideal dalam konteks perpajakan atas persewaan kapal. Dengan demikian, hasil penelitian ini dapat menjadi referensi ilmiah bagi akademisi, peneliti, dan mahasiswa yang menelaah topik serupa di masa mendatang.

1.4.2 Manfaat Praktis

Secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan dan rekomendasi kepada pemerintah, khususnya Direktorat Jenderal Pajak, dalam menyusun atau menyempurnakan ketentuan teknis terkait pemajakan kegiatan pelayaran. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi pedoman bagi wajib pajak, konsultan pajak, serta praktisi hukum dalam memahami batasan dan kriteria penerapan PPh Pasal 15 dan Pasal 23, sehingga dapat menciptakan kepastian hukum, mengurangi potensi sengketa pajak, serta mendukung iklim usaha yang lebih adil di sektor pelayaran nasional.

1.5 Orisinalitas Penelitian

Penelitian-penelitian sebelumnya umumnya meninjau persoalan pajak atas persewaan kapal dari perspektif administrasi fiskal dan penerimaan negara. Achmad Rhesa Saputra meneliti mengenai penentuan bentuk usaha tetap (BUT) dan jenis pajak penghasilan atas persewaan kapal serta implikasinya terhadap optimalisasi penerimaan negara, dengan fokus pada

aspek tax gap dan pengawasan fiskus.⁴ Riki Permana meneliti sistem dan prosedur pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 15 atas jasa sewa kapal pada PT Pelindo III Cabang Tanjung Emas Semarang, sebagai studi penerapan kebijakan fiskal pada badan usaha.⁵

Berbeda dengan penelitian-penelitian tersebut, studi ini hadir dari sudut pandang ilmu hukum pajak normatif, menelaah perbedaan penafsiran dan penerapan norma antara PPh Pasal 15 dan Pasal 23 terhadap persewaan kapal dalam negeri, khususnya dalam kaitannya dengan keberadaan awak kapal dan ruang lingkup istilah antar pelabuhan. Menurut Ulber Silalahi, “orisinalitas berarti (1) sebuah pengembangan ide baru dari ide atau isu yang telah ada, (2) satu aplikasi ide baru dari konsep atau metodologi terkini, dan (3) satu interpretasi ide baru tentang ide atau karya sebelumnya.”⁶ Berdasarkan pengertian tersebut, penelitian ini memiliki nilai kebaruan karena menawarkan interpretasi normatif terhadap kekosongan dan tumpang-tindih aturan dalam KMK 416/KMK.04/1996, serta memberikan preskripsi hukum yang bertujuan memperkuat kepastian dan keadilan dalam pemajakan kegiatan pelayaran di Indonesia.

⁴ Achmad Rhesa Saputra, *Analisis Pemetaan Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap dan Jenis Pajak Penghasilan atas Persewaan Kapal serta Implikasinya terhadap Optimalisasi Penerimaan Negara*, Universitas Indonesia, Depok, 2012.

⁵ Riki Permana, *Sistem dan Prosedur Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 15 atas Jasa Sewa Kapal pada PT Pelabuhan Indonesia III Cabang Tanjung Emas Semarang*, Universitas Diponegoro, Semarang, 2017.

⁶ Ulber Silalahi, *Metode Penelitian Sosial Kuantitatif*, PT Refika Aditama, Bandung, 2015, hlm. 60.

1.6 Tinjauan Pustaka

Tinjauan pustaka merupakan landasan teoret dan norma yang digunakan untuk memperkuat argumentasi dalam penelitian ini. Melalui kajian pustaka, peneliti menelusuri berbagai konsep, teori, dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang relevan guna membangun kerangka analisis yang kokoh. Bagian ini menguraikan teori-teori dasar mengenai hukum pajak dan kedudukannya dalam sistem hukum nasional, menjelaskan ketentuan umum tentang Pajak Penghasilan berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, serta menelaah secara khusus karakteristik dan perbedaan norma antara PPh Pasal 15 dan PPh Pasal 23. Selanjutnya, bagian ini juga mengulas berbagai hasil penelitian terdahulu untuk menegaskan posisi dan orisinalitas penelitian ini dalam konteks keilmuan hukum pajak.

1.6.1 Teori Hukum

Dalam penelitian hukum normatif, teori hukum berfungsi sebagai landasan konseptual untuk memahami, menafsirkan, dan menilai keberlakuan norma hukum yang diteliti. Hukum tidak hanya dipandang sebagai perangkat peraturan, tetapi juga sebagai sistem nilai yang mencerminkan keadilan dan ketertiban sosial. Menurut Peter Mahmud Marzuki, “teori hukum merupakan seperangkat asas, konsep, dan pandangan yang menjelaskan bagaimana hukum itu bekerja, bagaimana

ia ditegakkan, serta bagaimana ia seharusnya diterapkan dalam kehidupan masyarakat.”⁷

Pandangan tersebut menegaskan bahwa teori hukum berperan menghubungkan antara aspek normatif dengan kenyataan praktis penerapan hukum. Dalam konteks penelitian ini, teori hukum berfungsi untuk menilai konsistensi norma perpajakan, khususnya pada penerapan Pajak Penghasilan Pasal 15 dan Pasal 23, agar tidak menimbulkan kekosongan atau tumpang tindih interpretasi. Budiono Kusumohamidjojo juga menekankan bahwa hukum harus dipahami sebagai sistem nilai rasional yang diciptakan manusia untuk mengatur kehidupan bersama, di mana setiap norma memiliki tujuan etis dan rasional yang harus dipertanggungjawabkan.⁸

Dengan demikian, teori hukum digunakan dalam penelitian ini bukan sekadar untuk menjelaskan ketentuan peraturan pajak, tetapi juga untuk menilai keselarasan antara teks hukum, asas keadilan, dan tujuan hukum itu sendiri. Melalui kerangka teori hukum, analisis terhadap perbedaan penafsiran Pasal 15 dan Pasal 23 dapat diarahkan pada upaya menemukan kebenaran hukum yang bersifat preskriptif dan konstruktif.

1.6.2 Ketentuan Umum tentang Pajak Penghasilan (PPh)

Dasar pengenaan PPh di Indonesia berpijak pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan beserta seluruh

⁷ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum, Edisi Revisi*, Kencana, Jakarta, 2017, hlm. 23.

⁸ Budiono Kusumohamidjojo, *Filsafat Hukum: Problematik Ketertiban yang Adil*, Grasindo, Jakarta, 2006, hlm. 45.

perubahannya, terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 (UU HPP). Dalam kerangka ini, subjek pajak meliputi orang pribadi, badan, dan bentuk usaha tetap. Objek pajak pada pokoknya adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Saat pengenaan mengikuti prinsip terutang yang diatur undang-undang pokok beserta pengaturan pelaksanaannya. Struktur tersebut menyediakan dua jalur yang relevan bagi kegiatan pelayaran dan persewaan kapal. Pertama, Pasal 15 memberikan dasar delegasi kepada Menteri Keuangan untuk menetapkan norma penghitungan khusus bagi wajib pajak tertentu, termasuk perusahaan pelayaran dalam negeri. Kedua, Pasal 23 mengatur pemotongan atas penghasilan berupa sewa atau imbalan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang menjadi rujukan saat suatu transaksi tidak termasuk dalam cakupan norma khusus pelayaran. Dengan demikian, klasifikasi penghasilan dari kegiatan kapal harus ditelusuri pada fungsi ekonomis imbalan yang diterima, apakah merupakan imbalan jasa angkutan (aktivitas pelayaran) atau semata-mata penggunaan harta (sewa kapal atau bareboat).

1.6.3 Kajian Khusus PPh Pasal 15 dan Pasal 23

Karakteristik Pasal 15 (pelayaran) dalam ketentuan pelaksanaan melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 416/KMK.04/1996 menetapkan norma penghitungan khusus penghasilan neto bagi perusahaan pelayaran dalam negeri. Peredaran bruto meliputi seluruh imbalan atas pengangkutan orang dan atau barang yang dimuat dari satu

pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia maupun lintas pelabuhan Indonesia ke luar negeri. Penghasilan neto ditetapkan secara normatif sebesar 4% dari peredaran bruto dan pajak yang terutang bersifat final sebesar 1,2% dari peredaran bruto. Surat edaran teknis Direktorat Jenderal Pajak (antara lain SE-29/PJ.4/1996 dan SE-32/PJ.4/1996) menegaskan penerapan norma ini pada praktik *charter* yang hakikatnya merupakan kegiatan angkutan seperti *fully manned*, *time charter*, dan *space charter* serta tata cara pemotongan, penyetoran, dan bukti potong final.

Karakteristik Pasal 23 (sewa harta selain tanah dan bangunan), apabila imbalan yang diterima tidak melekat pada kegiatan angkutan, melainkan murni merupakan sewa atas alat angkut seperti *bareboat charter* atau tanpa awak atau penggunaan sarana terapung untuk tujuan nonangkutan, maka tarif yang digunakan adalah Pasal 23. Dalam tarif ini, pemotongan dilakukan oleh pihak pembayar atas jumlah bruto imbalan sesuai tarif dan dasar pengenaan yang berlaku untuk kategori sewa atau penggunaan harta. Konsekuensinya, kewajiban bersifat nonfinal dan penghasilan yang dipotong akan diperhitungkan dalam SPT Tahunan pihak penerima.

Titik perbedaan penafsiran. Pertama, batas makna “antar pelabuhan” dalam KMK 416 menjadi krusial ketika operasi melibatkan pelabuhan khusus atau titik labuh di laut lepas. Sepanjang imbalan timbul karena aktivitas angkutan (embarkasi–debarkasi) maka termasuk

peredaran bruto pelayaran. Jika alat hanya disewakan tanpa fungsi angkutan maka keluar dari norma pelayaran. Kedua, kriteria dengan awak (*fully manned*) berbanding tanpa awak (*bareboat*) menjadi indikator penting, yang pertama condong diperlakukan sebagai jasa pelayaran (Pasal 15) sedangkan yang kedua sebagai sewa harta (Pasal 23). Ketiga, kedudukan subjek pajak memengaruhi bagian administrasi. Perusahaan pelayaran dalam negeri tunduk pada KMK 416 sedangkan untuk transaksi yang tidak memenuhi kriteria pelayaran, pemotongan Pasal 23 berlaku terhadap penerima penghasilan sesuai status subjek dan ketentuan yang masih berlaku.

1.7 Metode Penelitian

1.7.1 Tipe Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam jenis penelitian hukum normatif, yaitu penelitian yang menitikberatkan kajiannya pada norma hukum positif yang berlaku. Setiap penelitian hukum normatif berfokus pada bahan hukum tertulis seperti peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, dan doktrin para ahli hukum. Hal ini sejalan dengan pendapat Peter Mahmud Marzuki yang menyatakan bahwa, “Penelitian hukum normatif dilakukan dengan meneliti bahan pustaka atau data sekunder sebagai sumber utama.”⁹ Dengan demikian, penelitian ini tidak bersifat

⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum (Edisi Revisi)*, Kencana, Jakarta, 2017, hlm. 133.

empiris karena tidak meneliti perilaku masyarakat, melainkan menganalisis hukum dalam arti *law in books* untuk menemukan asas hukum, konsistensi, dan kesesuaian norma dalam penerapannya.

Penelitian ini bersifat preskriptif, yang berarti bertujuan untuk memberikan argumentasi hukum mengenai apa yang seharusnya menurut hukum (*das sollen*), bukan hanya menggambarkan keadaan hukum yang ada (*das sein*). Menurut Peter Mahmud Marzuki, “Fungsi penelitian hukum adalah untuk memberikan preskripsi atau argumentasi terhadap isu hukum yang sedang dihadapi.”¹⁰ Berdasarkan pandangan tersebut, penelitian ini tidak sekadar mendeskripsikan ketentuan hukum yang berlaku, tetapi juga memberikan solusi normatif terhadap persoalan hukum yang ditemukan melalui analisis asas dan norma hukum yang relevan.

1.7.2 Pendekatan Masalah (*Approach*)

a. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*)

Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah seluruh peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan isu hukum yang diteliti. Peter Mahmud Marzuki menjelaskan bahwa, “Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang berkaitan dengan isu hukum yang sedang ditangani.”¹¹ Dalam konteks penelitian ini, pendekatan ini

¹⁰ *Ibid.*, hlm. 134.

¹¹ *Ibid.*, hlm. 136–140.

digunakan untuk mengkaji ketentuan Pasal 15 dan Pasal 23 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan beserta seluruh perubahannya, termasuk Keputusan Menteri Keuangan Nomor 416/KMK.04/1996 dan Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak. Pendekatan ini membantu peneliti menilai kesesuaian antara norma *lex superior* dan *lex specialis* serta konsistensinya dalam sistem hukum perpajakan nasional.

b. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*)

Pendekatan konseptual digunakan karena penelitian ini berhubungan dengan konsep-konsep hukum yang belum terdefinisi secara eksplisit dalam peraturan perundang-undangan, seperti istilah “antar pelabuhan” dan “sewa kapal”. Menurut Peter Mahmud Marzuki, “Pendekatan konseptual dilakukan apabila peneliti tidak beranjak dari aturan hukum yang ada, melainkan dari pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum.”¹² Oleh karena itu, pendekatan ini digunakan untuk membangun pemahaman konseptual atas pengenaan pajak pada sektor pelayaran dengan dasar teori keadilan pajak, agar dapat memberikan preskripsi hukum yang lebih adil dan konsisten.

c. Pendekatan Kasus (*Case Approach*)

Dalam penelitian hukum, pendekatan kasus digunakan untuk menelaah pertimbangan hukum yang mendasari suatu putusan

¹² *Ibid.*, hlm. 177–178.

pengadilan, sehingga peneliti dapat memahami cara hakim menerapkan norma terhadap fakta yang muncul dalam perkara. Di dalam proses penelaahan tersebut, peneliti perlu memberi perhatian khusus pada *ratio decidendi* sebagai inti pertimbangan hukum yang menjadi dasar putusan hakim.

Menurut Peter Mahmud Marzuki, “*Ratio decidendi* inilah yang menunjukkan bahwa ilmu hukum merupakan ilmu yang bersifat preskriptif, bukan deskriptif. Adapun diktum, yaitu putusannya merupakan sesuatu yang bersifat deskriptif. Oleh karena itulah pendekatan kasus bukanlah merujuk kepada diktum putusan pengadilan, melainkan merujuk kepada *ratio decidendi*.”¹³

Dengan demikian, penggunaan pendekatan kasus dalam penelitian hukum tidak berhenti pada pembacaan putusan semata, tetapi menuntut penggalian terhadap alasan-alasan hukum yang membentuk putusan tersebut. Melalui cara ini, penelitian hukum dapat menghasilkan analisis yang tidak hanya menggambarkan isi putusan, tetapi juga menawarkan pemahaman yang lebih mendalam mengenai logika yuridis yang berada di baliknya, sehingga preskripsi yang dirumuskan pada tahap akhir penelitian memiliki dasar argumentasi yang kuat dan dapat dipertanggungjawabkan secara akademik.

¹³ *Ibid.*, hlm. 158-159.

1.7.3 Sumber Bahan Hukum (*Legal Sources*)

a. Bahan hukum primer

Bahan hukum primer merupakan sumber utama yang digunakan dalam penelitian hukum normatif karena bersifat autoritatif, yaitu memiliki kekuatan mengikat secara hukum. Peter Mahmud Marzuki menjelaskan bahwa, “Bahan hukum primer terdiri dari peraturan perundang-undangan, catatan-catatan resmi atau risalah dalam pembuatan perundang-undangan, serta putusan-putusan hakim.”¹⁴ Berdasarkan pengertian tersebut, bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini mencakup Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan beserta perubahannya hingga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), serta peraturan pelaksana seperti Keputusan Menteri Keuangan Nomor 416/KMK.04/1996 dan Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996. Seluruh peraturan tersebut digunakan untuk menelaah dasar hukum pemajakan atas kegiatan persewaan kapal dan menilai perbedaan penafsiran atas penerapan Pasal 15 dan Pasal 23 dalam praktik perpajakan nasional.

b. Bahan Hukum sekunder

Bahan hukum sekunder berfungsi sebagai penunjang bahan hukum primer, memberikan penjelasan, interpretasi, dan pandangan teoretis terhadap norma hukum yang dikaji. Menurut Peter Mahmud

¹⁴ *Ibid.*, hlm. 182.

Marzuki, “Bahan hukum sekunder meliputi publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen resmi, seperti buku-buku teks, kamus hukum, jurnal-jurnal hukum, dan komentar atas putusan pengadilan.”¹⁵ Dalam konteks penelitian ini, bahan hukum sekunder meliputi karya ilmiah para pakar hukum pajak seperti Mardiasmo, Waluyo, dan Gunadi, serta jurnal-jurnal yang membahas isu perpajakan di sektor pelayaran. Bahan-bahan ini digunakan untuk memperkuat argumentasi normatif, mengidentifikasi kekosongan hukum, dan mengkonstruksi penafsiran yang selaras dengan asas keadilan pajak.

1.7.4 Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Bahan Hukum

Prosedur pengumpulan bahan hukum dilakukan secara sistematis dengan menelusuri berbagai sumber hukum yang relevan dengan isu penelitian. Peter Mahmud Marzuki menjelaskan bahwa, “Begitu isu hukum ditetapkan, peneliti melakukan penelusuran untuk mencari bahan-bahan hukum yang relevan terhadap isu yang dihadapi.”¹⁶ Berdasarkan pandangan tersebut, peneliti terlebih dahulu menentukan pendekatan yang digunakan dalam penelitian, kemudian menyesuaikannya dengan jenis bahan hukum yang diperlukan. Karena penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), maka

¹⁵ *Ibid.*, hlm. 183.

¹⁶ *Ibid.*, hlm. 237

bahan hukum yang dikumpulkan meliputi peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang Pajak Penghasilan Pasal 15 dan Pasal 23 beserta peraturan turunannya, serta literatur hukum dan doktrin yang menjelaskan konsep penafsiran hukum pajak dan asas keadilan pajak.

Setelah pengumpulan dilakukan, bahan-bahan hukum tersebut diolah melalui proses klasifikasi dan sistematisasi. Klasifikasi dilakukan dengan memilah bahan hukum primer, sekunder, dan nonhukum yang relevan dengan topik penelitian, sedangkan sistematisasi dilakukan dengan mengelompokkan ketentuan hukum yang memiliki hubungan logis agar memudahkan dalam melakukan analisis normatif.¹⁷ Dengan metode ini, peneliti dapat membangun argumentasi hukum yang komprehensif dan logis untuk menjawab permasalahan yang diteliti.

1.7.5 Analisis Bahan Hukum

Analisis bahan hukum dilakukan dengan menggunakan metode analisis normatif. Peter Mahmud Marzuki menyatakan bahwa, “Analisis bahan hukum merupakan proses menelaah bahan hukum yang telah dikumpulkan untuk menemukan kesesuaian, pertentangan, dan kekosongan norma hukum.”¹⁸ Berdasarkan hal tersebut, peneliti menganalisis bahan hukum primer dan sekunder yang telah diperoleh melalui proses interpretasi hukum, baik secara gramatikal, sistematis, maupun teleologis. Analisis ini bertujuan untuk menilai konsistensi

¹⁷ *Ibid.*, hlm. 239–240.

¹⁸ *Ibid.*, hlm. 241.

penerapan ketentuan PPh Pasal 15 dan Pasal 23 dalam konteks persewaan kapal, serta mengidentifikasi perbedaan penafsiran yang menimbulkan ketidakpastian hukum.

Hasil dari analisis ini kemudian disajikan dalam bentuk deskriptif-analitis, yaitu dengan menguraikan setiap temuan hukum secara sistematis untuk merumuskan kesimpulan preskriptif. Dengan demikian, analisis bahan hukum tidak hanya menjelaskan keadaan hukum yang berlaku, tetapi juga memberikan rekomendasi normatif mengenai arah pembentukan dan penegakan hukum pajak yang lebih konsisten dan adil di sektor pelayaran nasional.

1.8 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penelitian hukum berfungsi sebagai rancangan logis yang menata hubungan antarbagian agar keseluruhan penelitian tersusun secara runtut dan dapat dipertanggungjawabkan secara akademik. Menurut Peter Mahmud Marzuki, “Sistematika penulisan hukum harus memperlihatkan urutan berpikir ilmiah peneliti untuk menjawab isu hukum dan memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogianya dilakukan menurut hukum.”¹⁹ Dengan demikian, penyusunan sistematika tesis tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga menunjukkan alur berpikir normatif-analitis yang digunakan untuk menjawab setiap rumusan masalah.

¹⁹ *Ibid.*, hlm. 182–184.

Berdasarkan pedoman penulisan tesis dan dua rumusan masalah yang telah dirumuskan, maka sistematika penulisan tesis ini disusun sebagai berikut:

1.8.1 Bab I Pendahuluan

Memuat uraian mengenai latar belakang penelitian, rumusan masalah, tujuan dan manfaat penelitian, orisinalitas penelitian, tinjauan pustaka, serta metode penelitian. Bab ini menjadi dasar bagi keseluruhan penelitian dengan menjelaskan konteks akademik, fokus permasalahan, dan arah analisis hukum yang akan dibahas dalam bab-bab berikutnya.

1.8.2 Bab II Pembahasan (Rumusan Masalah 1)

Bab ini membahas karakteristik pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 15 atas kegiatan pelayaran dalam negeri berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Uraian difokuskan pada penafsiran mengenai batasan jenis pelabuhan yang relevan dalam menentukan apakah suatu kegiatan dapat dikualifikasikan sebagai pelayaran antar pelabuhan, serta pembahasan mengenai perbedaan penggunaan kapal dengan awak dan kapal tanpa awak dalam kaitannya dengan penentuan objek pajak. Analisis dalam bab ini bertujuan membangun pemahaman normatif mengenai tolok ukur yang digunakan untuk membedakan kegiatan pelayaran sebagai objek PPh Pasal 15 dari kegiatan persewaan kapal yang berpotensi menjadi objek PPh Pasal 23.

1.8.3 Bab III Pembahasan (Rumusan Masalah 2)

Bab ini menguraikan upaya hukum yang dapat ditempuh ketika terjadi perbedaan penafsiran antara otoritas pajak dan wajib pajak terkait

penerapan Pajak Penghasilan Pasal 15 atau Pajak Penghasilan Pasal 23 atas kegiatan pelayaran dalam negeri. Pembahasan meliputi dasar kewenangan, mekanisme keberatan dan banding, serta preseden putusan yang relevan untuk menunjukkan pola penyelesaian sengketa dalam praktik. Selain itu, bab ini menelaah bagaimana ketiadaan ketentuan teknis yang tegas mengenai jenis pelabuhan maupun status penggunaan awak pada kapal dapat menimbulkan ketidakpastian hukum, serta bagaimana solusi normatif dapat dirumuskan melalui rekonstruksi regulasi maupun penafsiran hukum yang lebih konsisten.

1.8.4 Bab IV Penutup

Berisi simpulan dan saran. Simpulan merupakan hasil sintesis dari seluruh pembahasan yang menjawab setiap rumusan masalah, sedangkan saran dirumuskan sebagai rekomendasi normatif yang diharapkan dapat menjadi masukan bagi pembuat kebijakan, akademisi, dan praktisi hukum pajak.

Sistematika ini diharapkan dapat membantu peneliti menyusun karya ilmiah yang terarah, konsisten, dan memiliki kontribusi nyata dalam pengembangan hukum pajak, khususnya dalam konteks penerapan PPh Pasal 15 dan Pasal 23 pada sektor pelayaran.