

## IMPLIKASI PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI TERHADAP PAJAK DAERAH (STUDI KASUS PAJAK GOLF)

**Benny Gunawan Ardiansyah**

Politeknik Keuangan Negara STAN

[bennygunawan.ardiansyah@gmail.com](mailto:bennygunawan.ardiansyah@gmail.com)

### INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama  
11-10-2017

Dinyatakan Diterima  
19-01-2018

KATA KUNCI: Desentralisasi Fiskal, Pajak Daerah, Pajak Golf, Putusan MK

### ABSTRACT

*The political changes of the Indonesian government, which took place in the era of "great decentralization", created the decentralization of power. In the fiscal decentralization, the local governments has the power to manage theirs' finances, including tax collection, with some restriction. But, actually local governments can levy taxes only if there are any assignment from the legislators or conducted by the constitution. Interpretation of taxable objects by some local governments produced the double taxation, local government taxes and central government taxes. The extent of local tax objects potentially leads to the kind of double taxation, such as golf taxes. The Constitutional Court's decision on golf taxes may have implications for the legitimacy of Indonesia's tax regulations. Meanwhile, the construction of tax law encountered any problems, such as the legislators' mind of state, tend to be undemocratic, tortuous and any potential overlap of double taxation in Indonesia. The filing of a case to the Constitutional Court is become the alternative ways used by the taxpayer to avoid burdensome tax burden.*

### ABSTRAK

Perubahan politik pemerintahan Indonesia, yang terjadi pada era "big bang decentralization", mendesak adanya desentralisasi kekuasaan. Dalam hal desentralisasi fiskal, pemerintah daerah dapat mengelola keuangannya sendiri, termasuk pemungutan pajak, meskipun dengan pembatasan yang tidak fleksibel. Pemerintah daerah hanya dapat memungut pajak jika ada pendelegasian dari legislator nasional atau diamanatkan oleh konstitusi. Intepretasi obyek pajak oleh beberapa Pemerintah Daerah mengakibatkan terjadinya pengenaan pajak ganda, yaitu objek pajak daerah sekaligus objek pajak pusat. Ekstensifikasi objek pajak daerah berpotensi munculnya pajak ganda tersebut, misalnya pajak golf. Putusan Mahkamah Konstitusi atas pajak golf dapat berimplikasi terhadap legitimasi peraturan perundang-undangan pajak di Indonesia. Sementara itu, penyusunan dan intepretasi hukum pajak menghadapi beberapa kendala, misalnya adanya kerancuan berpikir, cenderung tidak demokratis, berliku-liku dan terkesan tumpang tindih. Hal-hal tersebut mengakibatkan tingginya potensi pengenaan pajak ganda di Indonesia. Pengajuan kasus ke MK merupakan metode alternatif yang digunakan Wajib Pajak untuk menghindari pembeban pajak yang memberatkan.

## 1. PENDAHULUAN

Sejak tahun 2001 Indonesia secara formal telah menjalankan desentralisasi pemerintahan dengan semangat tunggal memberikan kewenangan yang lebih besar kepada daerah untuk mengurus dirinya sendiri, termasuk dalam hal ekonomi dan pelaksanaan pembangunan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah jo Nomor 12 Tahun 2008 dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, maka penyelenggaraan pemerintahan daerah dilakukan dengan memberikan kewenangan yang seluas-luasnya, disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara. Salah satunya kewenangan yang diberikan kepada pemerintah daerah adalah membuat kebijakan pendapatan daerah dan sumber yang penting untuk membiayai pelaksanaan pemerintahan daerah adalah pajak daerah dan retribusi daerah.

Pajak daerah dan retribusi daerah merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang penting guna membiayai pelaksanaan pemerintahan daerah. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) yang mengatur mengenai objek pajak daerah dan retribusi daerah serta pemberian diskresi dalam penetapan tarif. Berdasarkan UU PDRD tersebut, maka pajak daerah dibagi sesuai dengan hak pemungutan oleh pemerintah daerah tingkat propinsi dan kabupaten/kota yang dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1 Jenis Pajak daerah berdasarkan UU PDRD

Jenis Pajak untuk Pemerintah Daerah	
Pajak untuk Provinsi	Pajak untuk Kabupaten/Kota
Pajak Kendaraan Bermotor Bea Balik Nomor Kendaraan Bermotor Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor Pajak Air Permukaan Pajak Rokok	Pajak Hotel Pajak Restoran Pajak Hiburan Pajak Reklame Pajak Penerangan Jalan Pajak Parkir Pajak Mineral Bukan Logam & Batuan Pajak Air Tanah Pajak Sarang Burung Walet Pajak Bumi dan Bangunan Perkotaan dan Pedesaan Bea Pemilikan Hak Tanah dan/atau Bangunan

Pembagian kewenangan pemungutan pajak (*taxing power*) di Indonesia dilakukan dengan hati-hati. Walaupun undang-undang memberikan kewenangan yang seluas-luasnya, tetapi tetap diberikan batasan jenis objek pajak daerah. Undang-Undang PDRD sendiri bersifat *closed-list system*, yang berarti pemerintah daerah dilarang memungut pajak selain jenis-jenis pajak tersebut di atas, bahkan jenis pajak tersebut dapat tidak dipungut apabila potensinya kurang memadai atau disesuaikan dengan kebijakan daerah yang ditetapkan dengan Peraturan Daerah. Pembatasan-pembatasan tersebut bertujuan untuk menghindari praktek ekonomi biaya tinggi karena pengenaan berbagai macam pajak sangat menyulitkan para pelaku usaha. Mereka sulit mengembangkan

usaha akibat adanya praktek ekonomi biaya tinggi walaupun pajak tersebut dapat dibebankan kepada diri sendiri atau dapat dialihkan pembebanannya kepada pihak lain dengan konsekuensi kenaikan harga jual barang dan/atau jasa.

Salah satu jenis pajak yang dianggap merugikan pelaku usaha adalah pengenaan pajak golf sebagai pajak daerah. Sejumlah pemerintah daerah telah menetapkan golf sebagai suatu hiburan dan berdasarkan UU PDRD dapat ditetapkan sebagai objek pajak. Akan tetapi, golf sendiri masih termasuk objek pajak pusat yaitu dianggap sebagai jasa kena pajak berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009. Hal ini berarti terdapat pengenaan pajak ganda atas objek yang sama, yaitu golf. Asosiasi Pemilik Lapangan Golf Indonesia dan pengusaha golf merasa keberatan dan mengajukan pengujian pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD terhadap Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945. Mereka keberatan karena berdasarkan ketentuan tersebut, maka permainan biliar, golf dan bowling digolongkan ke dalam objek pajak hiburan yang mengakibatkan perlakuan tidak sama terhadap para pelaku industri olahraga. Pembebanan pajak hiburan akan mengakibatkan biaya sewa prasarana golf menjadi tinggi dan lebih sulit terjangkau.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 52/PUU-IX/2011 mengabulkan uji materi undang-undang mengenai Pajak dan Retribusi Daerah Pasal 42 ayat (2) huruf g. Kata "golf" dalam pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD bertentangan dengan UUD 1945 dan oleh karena itu, tidak memiliki kekuatan hukum mengikat. Putusan ini membuat sejumlah daerah membatalkan peraturan daerah yang memasukkan pajak golf sebagai pajak daerah. Dengan demikian timbul pertanyaan tentang legalitas pajak daerah lainnya. Apakah terdapat kelemahan dalam penyusunan UU PDRD, sehingga terdapat kemungkinan jika dilakukan pengujian akan terdapat jenis-jenis pajak daerah lainnya yang akan mengalami pembatalan.

## 2. TINJAUAN LITERATUR

### 2.1. Kewenangan Pemungutan Pajak

Penjelasan Pembukaan UUD 1945 mendefinisikan paham negara persatuan yang wajib melindungi segenap bangsa, mengatasi segala bentuk paham golongan dan perseorangan. Indonesia adalah negara kesatuan (bukan federal) yang berbentuk republik dan berdasarkan hukum, bukan kekuasaan belaka. Bentuk Negara Kesatuan Republik Indonesia itu menghasilkan pembagian wilayah dan berdasarkan pasal 18 ayat (1) UUD 1945 dinyatakan bahwa terdapat pemerintah daerah yang terbagi atas daerah provinsi, yang selanjutnya terbagi atas kabupaten/kota. Dengan demikian, sistem pemerintahan yang dianut adalah secara berjenjang mulai dari pemerintah pusat, provinsi, kabupaten/kota, kecamatan, kelurahan/desa. Pembagian wilayah negara secara administrasi diatur

mulai dari provinsi, kabupaten/kota, kecamatan, kelurahan/desa. Ketentuan pemerintahan daerah tersebut secara rinci diatur dengan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1994 jo Nomor 22 Tahun 1999 jo Nomor 32 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia mengenal tiga asas, pertama desentralisasi, yaitu penyerahan wewenang pemerintahan kepada daerah otonom yang memiliki hak, wewenang dan kewajiban mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai peraturan; kedua dekonsentrasi, yaitu pelimpahan wewenang pemerintahan oleh pusat kepada Gubernur sebagai wakil pemerintah dan/atau instansi vertikal di wilayah tertentu, dan ketiga adalah tugas perbantuan (*medebewind*) yaitu penugasan dari pusat kepada daerah, dari provinsi kepada kabupaten/kota, dan berlanjut kepada desa untuk melakukan tugas tertentu.

Salah satu tujuan pembentukan pemerintahan pusat dan daerah adalah memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Untuk itu, negara harus menciptakan kondisi politik, keamanan, ekonomi, sosial dan budaya yang memungkinkan warga mencapai kemakmuran. Musgrave (1991) menyebut tiga peranan tradisional ekonomi pemerintah, pertama stabilisasi dengan mengendalikan ketenagakerjaan, inflasi, dan pertumbuhan ekonomi melalui kebijakan fiskal dan moneter; kedua distribusi sumberdaya atau melakukan redistribusi sumber daya dari si kaya kepada si miskin dengan tujuan pemerataan pendapatan yang memerlukan intervensi pemerintah, dan ketiga alokasi sumberdaya secara efisien agar barang dan jasa dapat diproduksi dalam jumlah cukup. Pada umumnya, negara-negara berkembang baru menjalankan tiga fungsi utama, pertama pemerintahan umum yang mengatur kehidupan sosial, politik, pertahanan dan keamanan; kedua pelayanan masyarakat berupa kesehatan, pendidikan, barang publik, transportasi, dan sebagainya; serta ketiga pembangunan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Fungsi tersebut dilakukan secara berjenjang dari pusat dan daerah dan pembagiannya didasarkan pada beberapa faktor, yaitu fungsi yang berskala nasional dan berkaitan dengan keterbatasan pemerintah daerah dalam mempengaruhi kondisi ekonomi (stabilisasi, distribusi dan alokasi) untuk mengendalikan harga, tenaga kerja dan kegiatan ekonomi umum; fungsi pelayanan masyarakat yang memerlukan koordinasi seluruh daerah sehingga secara ekonomis perlu dilaksanakan pusat, dan fungsi pelayanan lokal agar sesuai dengan kebutuhan setempat harus didesentralisasi.

Dalam rangka melaksanakan seluruh tugas tersebut maka negara harus memiliki sumber pembiayaan, terutama dari perpajakan. Pemungutan pajak harus dilakukan sesuai dengan pasal 23A UUD 1945, yaitu pajak dan setiap pungutan untuk negara diatur dengan undang-undang, yang berarti bahwa segala jenis pajak dan pungutan harus didasarkan dengan undang-undang yang berlaku. Berbeda negara

yang berdaulat, daerah tidak punya kewenangan memungut pajak dan pungutan yang melekat pada eksistensi daerah. Pemerintah daerah hanya dapat memungut pajak jika ada pendelegasian dari legislator nasional atau diamanatkan oleh konstitusi. Terdapat beberapa jenis pajak yang hak pemungutannya diserahkan kepada daerah, atau pajak pusat yang dilimpahkan pemungutannya kepada daerah. Hal ini dilakukan sejalan dengan pokok kebijakan desentralisasi fiskal di Indonesia, yaitu *money follow function* yang berarti bahwa fungsi pokok pelayanan publik diserahkan kepada pemerintah daerah, dengan dukungan pendanaan, melalui penyerahan sumber-sumber penerimaan dan alokasi (transfer) dari pemerintah pusat. Sementara itu, pembagian pendapatan pajak (*revenue assignment*) dilaksanakan dengan pemberian *taxing power* dan perluasan; *delegation of taxing power* (pelimpahan hak pemajakan negara, misalnya Pajak Bumi dan Bangunan untuk Pedesaan dan Perkotaan serta Bea Peralihan Hak Tanah dan/atau Bangunan); *revenue sharing* (Pajak Penghasilan Orang Pribadi dan Pajak Penghasilan Pasal 21); *piggy backing/surcharge/ opcenten* (tambahan pungutan pajak negara untuk penerimaan daerah yang pernah dilaksanakan pada tahun 1970-an berupa *opsen* Pajak Kekayaan).

Walaupun *taxing power* diserahkan kepada daerah, tetapi pajak daerah dapat tidak dipungut jika pajak daerah tersebut berpengaruh kurang baik terhadap iklim investasi, menyebabkan ekonomi biaya tinggi, tumpang tindih (*overlap*) dengan pajak negara dan merintangai arus barang dan jasa antardaerah. Berbagai pertimbangan harus dipertimbangkan untuk menentukan jenis-jenis pajak daerah. Samudra (1995) mengemukakan beberapa kriteria pajak daerah, yaitu tidak bertentangan dengan kebijakan pemerintah pusat; sederhana; jenisnya tidak terlalu banyak; lapangan pajaknya tidak *overlap* dengan pajak pusat; berkembang sejalan dengan perkembangan kemakmuran daerah; biaya administrasi rendah; beban pajak seimbang dan dasar pengenaan pajak sama secara nasional. Ismail (2007) juga memberikan definisi bahwa pajak daerah menghasilkan imbalan (kontra prestasi) yang dapat ditunjuk. Sedangkan De Leon (1971) memberikan kriteria lainnya yaitu pemajakan seragam di tiap daerah; adil dan sesuai dengan kemampuan untuk membayar; dipungut untuk kepentingan umum; tidak bertentangan dengan hukum, kebijakan publik, kebijakan ekonomi nasional, dan menghambat perdagangan; pemungutan tidak boleh dilakukan oleh selain pemerintah daerah (tidak dapat didelegasikan kepada pihak lain); pembelanjaan penerimaan hanya dilakukan oleh pemerintah daerah yang melakukan pemungutan dan sedapat mungkin menuju pada pungutan progresif.

Secara teori dan praktek, pemerintah daerah dapat memperoleh pendapatan pajak melalui tiga cara, yaitu tax sharing, surcharge dan memungut sendiri. Berkaitan dengan hal tersebut, Haula dan Irianto (2012) menyitir Davey (1988) bahwa :

Kenneth Davey menyatakan bahwa pemerintah dalam memperoleh pendapatan pajak diperoleh dengan

tiga cara, yaitu : Pertama, pembagian hasil pajak-pajak yang dikenakan dan dipungut oleh pemerintah pusat. Kedua, pemerintah regional dapat memungut tambahan pajak (opsen, surcharge) di atas suatu pajak yang dipungut dan dikumpulkan oleh pemerintah pusat, contohnya pemerintah daerah di Swedia memungut opsen atas penghasilan nasional. Di sebagian Amerika Serikat, pemerintah daerah mengenakan opsen atas pajak penjualan di tingkat negara bagian. Sumber ketiga dari pendapatan pajak adalah pungutan-pungutan yang dikumpulkan dan ditahan oleh pemerintah regional sendiri.

### 3. ANALISA DAN PEMBAHASAN

#### 3.1 Hubungan keuangan pusat dan daerah

Pasal 18 ayat (2A) UUD 1945 menyebutkan bahwa hubungan keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam dan lainnya antara pemerintah dan daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasar undang-undang, sehingga untuk memenuhi filosofis konstitusional dibentuk Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah. Undang-undang ini menyangkut pembagian keuangan pusat dan daerah secara proporsional, demokratis, adil dan transparan dengan memperhatikan potensi, kondisi dan kebutuhan daerah. Keuangan merupakan faktor penting pelaksanaan kegiatan pemerintahan. Pendekatan pembagian fungsi dan keuangan dilakukan dengan dua cara, pertama pemberian sumber keuangan diikuti dengan fungsi dan tugas atau kedua dengan pembagian fungsi dan tugas diikuti dengan sumber keuangan. Indonesia menganut prinsip kedua (*money follows function*).

Hubungan keuangan antara pusat dan daerah yang dilakukan dengan dasar pemikiran pola pembagian keuangan untuk mengurangi kesenjangan fiskal pusat dan daerah (*vertical fiscal imbalance*) serta antardaerah (*horizontal fiscal imbalance*). Dukungan fiskal diharapkan akan mendorong pertumbuhan ekonomi dan daya saing daerah sehingga diperlukan bimbingan peningkatan efektivitas pengelolaan keuangan daerah serta optimalisasi pengelolaan pendapatan asli daerah, pinjaman dan hibah untuk daerah. Penerapan asas desentralisasi mengimplikasikan bahwa daerah otonom harus menyediakan sendiri sumber pembiayaan, dapat menggali sumber dana yang cukup dari pendapatan asli daerah (PAD) dan jika tidak mencukupi harus ada transfer dana dari pemerintah pusat. Penerapan asas dekonsentrasi (pelimpahan wewenang pusat ke daerah atau instansi vertikal) dan tugas perbantuan (penugasan pusat ke daerah atau provinsi ke kabupaten/kota) harus disediakan anggarannya dari pemerintah pusat.

Bentuk hubungan fiskal pusat dan daerah tersebut disebut dengan Dana Perimbangan dengan peruntukan membantu daerah membiayai kewenangannya yang bersumber dari dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang terdiri dari dana bagi hasil, dana alokasi umum dan dana alokasi khusus. Selain dana yang diperoleh dari pemerintah pusat, daerah juga mempunyai sumber-sumber penerimaan untuk dikelola. Pemberdayaan PAD sebagai sumber

pembiayaan daerah dilakukan dengan memberlakukan UU PDRD yang dilakukan dengan pemberian *taxing power* yang lebih luas pada daerah dan kebijakan lainnya yang mendukung hal tersebut. Meskipun sudah memiliki kewenangan, tetapi pemerintah daerah tetap memiliki keterbatasan dalam mempengaruhi kondisi ekonomi, terutama terkait dengan stabilisasi, distribusi dan alokasi, dalam rangka mengendalikan harga, tenaga kerja dan kegiatan ekonomi umum. Keterbatasan pemerintah daerah tersebut diakibatkan adanya biaya transaksi, keterbukaan ekonomi daerah dibatasi tidak adanya kebijakan fiskal yang efektif. Pemerintah daerah tidak dapat memberikan insentif pajak, belanja yang terbatas dan mobilitas penduduk serta adanya keterbatasan lainnya dapat mengakibatkan terjadinya mobilitas sumber daya ke lain daerah yang pada akhirnya akan menimbulkan kesenjangan antar daerah.

Saat ini, fenomena *big bang decentralization* di bidang fiskal juga terjadi di berbagai negara. Varsano (1999) mengemukakan bahwa desentralisasi fiskal yang terjadi di kawasan Amerika Latin dan Brazil juga menghasilkan kompleksitas permasalahan atas hak pemungutan pajak dan pembagian pendapatan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Tsui (2005) menyatakan bahwa dampak penggunaan sistem pemungutan pajak daerah, transfer antara pemerintah pusat dan bagi hasil pajak yang mengakibatkan timbulnya kesenjangan antardaerah di Cina. Sedangkan Seidman (2009) menyatakan bahwa desentralisasi pemajakan dalam pemerintahan yang menganut sistem federalisme dapat optimal jika penghasilan rumah tangga telah merata.

Siddik (2004) mengemukakan kriteria sentralisasi atau desentralisasi pemajakan, yaitu pertama harus dilihat kondisi ekonomi negara dan daerah, *income per capita* dan distribusi penghasilan masyarakat, kedua stabilitas politik dan keamanan nasional dan lokal, ketiga kapasitas sumber daya perpajakan dan pemerataan secara nasional dan lokal, keempat kualitas komunikasi dan transportasi nasional dan lokal; lima, pendidikan dan pengetahuan masyarakat (kemampuan baca-tulis dan administrasi pemerintahan; serta enam, potensi fiskal antar daerah dan keragaman status pemerintah daerah (otonom). Sedangkan Bird dan Francois (1998) menyatakan agar sistem perpajakan di pusat dan daerah dapat berhasil harus dilakukan dengan memperbanyak transaksi ekonomi dengan uang (tidak bersifat barter), meningkatkan kemampuan baca-tulis masyarakat, memperbanyak praktik pembukuan yang dapat dipercaya, membiasakan budaya disiplin dan patuh pada peraturan, tersedianya jaringan dan akses terhadap informasi dan komunikasi yang efektif dan kerahasiaan minimal untuk keperluan perpajakan, dan mengurangi sector-sector ekonomi yang bersifat informal (*underground, illegal dan black market economy*).

### 3.2 Permasalahan Pajak Daerah dan Pajak Pusat

Ekstensifikasi objek pajak daerah menimbulkan beberapa permasalahan dan hal ini dapat terjadi adalah ketika terdapat objek pajak daerah sekaligus menjadi objek pajak pusat, terutama Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Berdasarkan Undang-undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 42 tahun 2009 pasal 4A diatur bahwa terdapat pengecualian pemungutan PPN atas objek pajak yang telah dikenakan pajak daerah misalnya jasa hiburan, jasa perhotelan, restoran, jasa penyediaan tempat parkir dan sebagainya. Tetapi dalam praktiknya terdapat kemungkinan perubahan bentuk transaksi atau perbedaan interpretasi sehingga terjadi kemungkinan adanya pengenaan pajak ganda, yaitu dikenakan pajak daerah sekaligus pajak pusat, yang diusahakan untuk dihindari. Definisi pajak ganda disampaikan oleh Saidi (2007) yaitu

Pajak Ganda Nasional adalah pajak yang dikenakan oleh Negara atas objek pajak yang sama dengan wajib pajak yang sama pula. Pengenaan Pajak Ganda Nasional sangat memberatkan wajib pajak, sekalipun telah ditegaskan bahwa wajib pajak memiliki kewajiban kenegaraan dan peran sertanya dalam membiayai pelaksanaan pemerintahan Negara.

Indonesia menganut sistem PPN dalam pengenaan pajak atas konsumsi dan pajak dikenakan atas nilai tambah yang tercipta dalam transaksi ekonomi. Dalam konteks perpajakan, PPN didefinisikan sebagai pajak tidak langsung yang memiliki dua sudut pandang : pertama adalah sudut pandang ekonomi berupa pengalihan beban pajak kepada pihak lain (pihak yang mengonsumsi barang atau jasa); kedua sudut pandang yuridis berupa pembebanan tanggung jawab (pembayaran pajak ke kas negara tidak berada di tangan yang memikul beban pajak melainkan kepada pihak pengusaha). Tait (1999) mengemukakan konsep nilai tambah sebagai berikut:

*Value added is the value that a producer (whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer or circus owner) adds to his raw material or purchases (other than labor) before selling the new or improved product or service. That is the inputs (th raw material, transport, rent advertising and so on) are bought, people are paid wages to work on these inputs and, when the final good and service is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profits) or from the subtractive side (outputs minus inputs).*

Karakteristik sebagian pajak daerah dengan PPN hampir sama, yaitu pengenaan pajak atas konsumsi masyarakat, meskipun terdapat perbedaan mendasar dalam menetapkan objek pajak. Objek PPN bersifat *negative list* yang berarti bahwa seluruh penyerahan barang dan jasa yang tidak dikecualikan dalam peraturan perundang-undangan merupakan objek PPN. Berdasarkan pasal 4A Undang-undang Nomor 42 tahun 2009, maka jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil

langsung dari sumbernya; barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak; makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering; dan uang, emas batangan, dan surat berharga. Sedangkan jenis jasa yang tidak dikenai PPN adalah jasa tertentu dalam kelompok jasa pelayanan kesehatan medis, jasa pelayanan sosial, jasa pengiriman surat dengan perangko, jasa keuangan, jasa asuransi, jasa keagamaan, jasa pendidikan, jasa kesenian dan hiburan, jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan, jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri, jasa tenaga kerja, jasa perhotelan, jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum, jasa penyediaan tempat parkir, jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam, jasa pengiriman uang dengan wesel pos dan jasa boga atau catering.

Sementara itu, objek pajak daerah bersifat *positive list*, yang berarti bahwa semua jenis objek pajak menjadi objek Pajak Daerah harus tercantum dalam UU PDRD. Kebijakan yang diterapkan berdasarkan UU PPN dan UU PDRD secara tidak langsung mengatur bahwa pajak atas konsumsi yang menjadi objek PPN merupakan hak pemerintah pusat sedangkan pemerintah daerah diberikan wewenang untuk mengutip sebagian kecil wilayah objek PPN sebagai sumber pendapatan asli daerah. Walaupun telah dibuat pembatasan tetapi masih terdapat potensi persinggungan antara pajak daerah dan pajak pusat. Selain karena persamaan karakteristik, perubahan bentuk transaksi atau perbedaan interpretasi dapat memicu hal tersebut. Bentuk persinggungan antara pajak daerah dan pajak pusat, khususnya PPN, dapat terjadi terhadap beberapa hal, yaitu pajak hotel berupa pengenaan jenis objek pajak yang masih belum jelas misalnya jasa sewa ruangan di hotel, jasa sewa apartemen, kondominium, dan sejenisnya; pajak restoran berupa pengenaan jenis objek penjualan oleh jasa boga/katering atau toko yang menyediakan makanan selain restoran, rumah makan atau warung; pajak hiburan berupa pengenaan jenis objek pajak permainan golf, boling, bilyard, panti pijat, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*); pajak mineral bukan logam dan batuan berupa pengenaan jenis objek pajak; serta pajak parkir berupa pengenaan objek pajak, yaitu terkait jasa penyediaan atau penyelenggaraan tempat parkir.

### 3.3 Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap Pajak Golf

Persinggungan antara pajak daerah dan PPN terjadi dalam kasus pajak atas golf. Asosiasi Pemilik Lapangan Golf Indonesia dan delapan pengusaha golf yang mengajukan pengujian pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD yang berisi pengujian atas pengenaan pajak golf sebagai pajak daerah. Putusan Mahkamah

Konstitusi Nomor 52/PUU-IX/2011 mengabulkan uji materi tersebut dan berpendapat bahwa : pertama masalah konstiusional yang dipersoalkan oleh para pemohon adalah pengenaan pajak hiburan terhadap olahraga golf sebagaimana diatur dalam pasal 42 ayat (1) UU PDRD yang menurut para pemohon bertentangan dengan prinsip perlakuan yang adil dan non-diskriminatif. Kedua, setiap cabang olahraga memang memiliki sifat menghibur, baik menghibur pemain yang bermain maupun penonton yang menyaksikan. Ketiga, dasar pengenaan pajak termasuk pajak daerah tidak dapat dilakukan hanya karena adanya kebutuhan untuk pembangunan demi kemaslahatan umum sehingga mencari orang-orang atau bidang pelayanan jasa yang memiliki kemampuan membayar. Keempat pengenaan pajak ganda adalah pengenaan pajak terhadap objek pajak yang sama kepada satu subjek pajak, yang dilakukan oleh pemungut pajak. Kelima pengenaan pajak hiburan terhadap cabang olahraga golf bertentangan dengan prinsip perlindungan dan jaminan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum yang dijamin pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Dengan demikian, Mahkamah Konstitusi menetapkan bahwa kata "golf" dalam pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD bertentangan dengan UUD 1945 sehingga tidak memiliki kekuatan hukum mengikat.

Terdapat *dissenting opinion* dari salah satu hakim konstitusi yang berpendapat bahwa pemohon hanya mengambil kesimpulan karena praktik golf dipertandingkan dalam pesta olahraga tetapi tidak secara eksplisit menyebutkan pasal tentang kata "golf" dalam Undang-undang Nomor 3 Tahun 2005 tentang Sistem Keolahragaan Nasional. UU tersebut menggolongkan olahraga dalam golongan olahraga pendidikan, rekreasi, prestasi, amatir, profesional dan penyandang cacat. Permasalahan terletak pada tataran legalitas bukan masalah konstiusional sehingga penggolongan golf ke dalam hiburan sebagaimana tercantum dalam pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD tidak bertentangan dengan pasal 28D ayat (1) dan 28I ayat (2) UUD 1945. Oleh karena itu, tidak salah jika pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD memasukkan golf ke dalam jenis hiburan.

Berdasarkan hal tersebut dapat dikatakan bahwa kebijakan memasukkan golf sebagai pajak hiburan tidak bertentangan dengan prinsip perpajakan daerah, karena dapat memenuhi kriteria perpajakan yang baik (objek pajak bersifat lokal dan tidak berpindah-pindah), memiliki fungsi ganda, yaitu sebagai instrumen pendapatan dan instrumen pengaturan serta ketentuan mengenai subjek, objek dan tarif pajak hiburan telah jelas diatur dalam undang-undang. Selain itu, objek pajak hiburan atas golf dipandang dari persyaratan pajak daerah yang baik berdasarkan prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*) dan prinsip kemaslahatan (*benefit receive criteria*) serta aspek legalitas dalam memenuhi persyaratan sebagai salah satu jenis pajak yang baik.

Akan tetapi, kebijakan ini juga mengabaikan beberapa hal sehingga dapat mengarah kepada kekeliruan perpajakan (*belastingdwaling*). Pajak

hiburan yang dikenakan pada jenis olahraga tertentu menyebabkan ketidakpastian hukum yang adil, perlakuan yang tidak sama di bidang hukum, serta perlakuan diskriminatif dalam hal pengenaan pajak. Pajak ganda dilarang oleh hukum karena berpeluang menimbulkan ketidakadilan dan diskriminasi yang terjadi karena ketidaktelitian pembuat undang-undang. Selain itu, kebijakan tersebut juga bertentangan dengan asas *equality*, yaitu persamaan dan keadilan dalam pemungutan pajak karena tidak seluruh objek pajak dan subjek pajak yang setara dikenakan pajak hiburan.

### 3.4. Implikasi terhadap Pajak Daerah

Putusan MK atas pajak golf dapat berimplikasi terhadap legalitas jenis-jenis pajak daerah lainnya. Permasalahan legalitas dalam kasus tersebut terletak pada prinsip perlakuan yang adil dan non-diskriminatif, pengenaan pajak ganda serta prinsip perlindungan dan jaminan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum yang dijamin pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Pemungutan pajak tetap harus dilakukan dengan hati-hati, meskipun terdapat pengertian bahwa pajak merupakan suatu kewajiban kepada negara yang dapat dipaksakan mengutip pernyataan beberapa ahli:

Penetapan pajak hiburan sebagai pajak daerah di Indonesia dijelaskan oleh Ismail (2007) :

Pajak hiburan cukup elastis berhubung penetapannya berdasarkan persentase tertentu dari harga karcis dengan biaya pengumpulan yang relatif rendah. Efek efisiensi ekonomi juga rendah, karena tidak mengakibatkan substitution effect atau income effect. Jika dihubungkan dengan kriteria apakah secara politis pajak ini bisa diterima atau tidak oleh masyarakat, maka jenis pajak ini tidak bermasalah karena dalam penerapannya pajak ini relatif mudah disamarkan ke dalam harga karcis. Untuk menghindari penggelapan pajak hiburan dapat diminimalkan dengan pencetakan karcis oleh pemerintah daerah yang bersangkutan. Pajak ini sangat sesuai untuk dijadikan pajak daerah karena lokasi hiburan tersebut mudah ditentukan.

Definisi yang sangat fleksibel tersebut dapat dilihat dalam pasal 42 ayat (2) UU PDRD yang menyebutkan bahwa objek pajak jasa hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan dengan dipungut bayaran, terdiri dari tontonan film; pagelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana; kontes kecantikan, binaraga, dan sejenisnya; pameran; diskotik, karaoke, klab malam, dan sejenisnya; sirkus, akrobat, dan sulap; permainan bilyar, golf, dan boling; pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan; panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness centre); pertandingan olahraga. Semua jenis hiburan tersebut memenuhi kriteria dan prinsip perpajakan daerah, sehingga perluasan objek pajak diharapkan dapat meningkatkan pendapatan daerah.

Penyusunan hukum pajak di Indonesia sendiri menemui beberapa kendala. Dalam kasus pajak golf

diatas, Mahendra<sup>1</sup> berpendapat bahwa terdapat kerancuan berpikir para pembuat undang-undang. Ketentuan pasal 42 ayat (2) huruf g UU Nomor 28 Tahun 2008 yang memasukkan golf ke dalam kategori hiburan dan bukan dikategorikan ke cabang olahraga. Kerancuan tersebut disebabkan karena sejak awal pengembangan ilmu perpajakan didominasi oleh para pakar dengan perspektif ekonomi, administrasi dan hukum. Mansury<sup>2</sup> menekankan bahwa pengaturan tarif pajak yang dilakukan oleh pemerintah, dengan mengabaikan ketentuan pasal-pasal yang ada dalam undang-undang perpajakan, cenderung tidak demokratis. Oleh karena itu, setiap rancangan undang-undang pajak baru atau rancangan undang-undang untuk mengubah undang-undang pajak lama seharusnya terlebih dahulu disebarluaskan kepada masyarakat, sehingga masyarakat dapat memahami tujuan dari perubahan undang-undang pajak tersebut. Dalam penetapan tarif pajak, undang-undang pajak banyak memberikan kekuasaan kepada produk-produk hukum di bawahnya, misalnya Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan bahkan sampai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Basri<sup>3</sup> menyatakan bahwa perpajakan di Indonesia tidak dapat dipahami liku-likunya hanya dengan berbekal undang-undang, tetapi ketentuan di bawah undang-undang yang jumlahnya sangat banyak sehingga subjek atau objek pajak bertambah luas dan membuat perpajakan menjadi rimba. Kerancuan juga terjadi dalam penetapan pajak daerah sebagaimana tercantum dalam peraturan-peraturan daerah. Waluya<sup>4</sup> menginformasikan bahwa Kementerian Keuangan telah meminta Kementerian Dalam Negeri membatalkan 369 peraturan daerah dari 4.412 yang dianggap berpotensi menimbulkan masalah. Peraturan daerah dianggap bermasalah jika ditemukan tumpang tindih dengan kebijakan pemerintah pusat, pengenaan retribusi yang lebih bersifat sebagai pajak atau bertentangan dengan prinsip retribusi, menghambat arus barang, modal, dan manusia, serta menjadikan biaya kegiatan ekonomi lebih mahal.

Karakteristik sebagian pajak daerah dengan PPN hampir sama sehingga diyakini akan menimbulkan persinggungan yang berpotensi menimbulkan pajak ganda, yaitu dikenakan pajak daerah dan pajak pusat sekaligus. Putusan MK menyatakan bahwa pengenaan pajak ganda adalah pengenaan pajak terhadap objek pajak yang sama kepada satu subjek pajak, yang dilakukan oleh pemungut pajak. Desain pajak di Indonesia sudah disusun dengan menghindari pengenaan pajak ganda, misalnya pemerintah pusat tidak mengenakan pajak penjualan atas makanan dan minuman yang disajikan hotel, restoran dan rumah makan dan sejenisnya. Tetapi perkembangan bentuk transaksi, perbedaan interpretasi dan tidak

dicantumkannya larangan pengenaan pajak berganda secara eksplisit dalam peraturan perpajakan membuat kemungkinan hal tersebut masih tetap terjadi.

Nugroho (2006) mencontohkan solusi dalam pajak parkir dengan melakukan definisi yang jelas dalam pemungut pajak, yaitu pemilik tempat parkir dan pengelola tempat parkir, serta obyek pajaknya, yaitu jasa pengelolaan tempat parkir dan jasa penyediaan tempat parkir. Setelah itu, dibagi hak pemungutannya antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Dengan demikian, seharusnya masalah perpajakan antara pajak daerah dan pajak tidak perlu terjadi jika terdapat pengaturan yang lebih jelas lagi dan terutama perlu dilakukan pada beberapa jenis pajak yang berpotensi bersinggungan lainnya, yakni pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan serta pajak mineral bukan logam dan batuan. Pengenaan pajak berganda sebetulnya sudah lama berlangsung di Indonesia terutama, misalnya berkaitan dengan pajak kendaraan bermotor. Pada saat pembelian konsumen telah dibebani dengan beragam jenis pajak dan pungutan, yaitu pajak pertambahan nilai (PPN) dan pajak penjualan atas barang mewah (PPn BM) untuk pemerintah pusat, pajak kendaraan bermotor (PKB) dan bea balik nomor kendaraan bermotor (BBN) untuk pemerintah daerah. Pengenaan berbagai macam pajak juga terjadi pada transaksi lainnya, misalnya pembelian tanah dan/atau bangunan.

#### 4. KESIMPULAN DAN SARAN

##### 4.1. Simpulan

Persinggungan antara pajak daerah dan PPN terjadi dalam kasus pajak atas golf. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 52/PUU-IX/2011 menetapkan bahwa kata "golf" dalam pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD bertentangan dengan UUD 1945 sehingga tidak memiliki kekuatan hukum mengikat. Hakim berpendapat bahwa pajak golf bertentangan dengan prinsip perlakuan yang adil dan non-diskriminatif, golf adalah cabang olahraga dan bukan hiburan, pajak seharusnya tidak hanya mencari pihak yang memiliki kemampuan membayar, pengenaan pajak ganda serta bertentangan dengan prinsip perlindungan dan jaminan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum yang dijamin pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Putusan MK atas pajak golf dapat berimplikasi terhadap legalitas pajak daerah lainnya. Hal ini diakibatkan penyusunan hukum pajak di Indonesia sendiri masih menemui beberapa kendala, misalnya adanya kerancuan berpikir dan cenderung tidak demokratis. Hukum perpajakan di Indonesia tidak dapat dipahami liku-likunya hanya dengan berbekal undang-undang, tetapi ketentuan di bawah undang-undang yang jumlahnya sangat banyak sehingga subjek

<sup>1</sup> Yusril Ilha Mahendra (2011) berpendapat sebagai saksi ahli dalam kasus pengujian materi Pasal 42 ayat (2) huruf g UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

<sup>2</sup> Mansury (1999). Demokratisasi Pemungutan Pajak. Orasi Ilmiah dala Dies Natalis ke-3 Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia. Jakarta

<sup>3</sup> Faisal Basri (2005). Bayar Pajak dan Mimpi Keadilan. Harian Kompas, 26 November 2005

<sup>4</sup> Harry Waluya, (2008). Perimbangan Ekonomi dan Keuangan Pusat dan Daerah. Pusat Pendidikan Latihan Keuangan Umum. Kementerian Keuangan.

atau objek pajak bertambah luas dan membuat perpajakan menjadi rimba.

#### 4.2. Saran

Setiap rancangan undang-undang pajak baru atau rancangan undang-undang untuk mengubah undang-undang pajak lama seharusnya terlebih dahulu dilakukan sosialisasi kepada masyarakat, sehingga masyarakat dapat memahami tujuan dari perubahan undang-undang pajak tersebut. Undang-undang perpajakan, sebagaimana undang-undang lainnya, memiliki kelemahan-kelemahan dan sangat terbuka terhadap pengujian ke MK. Untuk itu, pemerintah, baik pusat maupun daerah, perlu mempersiapkan segala kemungkinan untuk menghadapi gugatan pengujian materi undang-undang. Mitigasi terhadap pengujian UU pajak ke MK merupakan suatu keniscayaan. Indonesia menuju ke era demokrasi yang lebih mapan sehingga diharapkan penyusunan hukum pajak di Indonesia juga menuju ke arah yang lebih baik.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Adrianto Dwi Nugroho, 2006, "Penghindaran Pajak Berganda Nasional di Bidang Perpajakan", *Jurnal Mimbar Hukum*, Volume 18, Nomor 2, h. 225-234.
- Azhari A Samudra, , 1995, *Perpajakan Di Indonesia: Keuangan, Pajak, Dan Retribusi Daerah*, Jakarta : PT Gramedia Pustaka Utama.
- Bird, R.M., dan Francois, F., 1998, *Fiscal Decentralization in Developing Country*, New York : Cambridge University Press.
- Davey, K., 1988, *Pembiayaan Pemerintahan Daerah: Praktek dan Relevansi bagi Dunia Ketiga*, Jakarta: Universitas Indonesia
- De Leon, H.S., 1971, *The Fundamentals of Taxation*, USA : Rex Book Store.
- Haula Rosdiana dan Tarigan, 2005, *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2012, *Pengantar Ilmu Pajak : Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- James, S. dan Nobes, C., 1996, *The Economics of Taxation : Principles, Policy and Practice*, Europe : Prentice Hall.
- Muhammad Fadjar Saidi, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak*, Jakarta : PT RadjaGrafindo Persada.
- Musgrave, R.A., dan P.B., 1991, *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek*, Edisi Kelima, diterjemahkan oleh Alfonsus Sirait, dkk, Jakarta : Erlangga.
- Machfud Siddik, 2004, *Fiscal Desentralization A Policy Agenda dalam Kebijakan Fiskal : Pemikiran, Konsep dan Implementasi*, Jakarta : Penerbit Buku Kompas.
- Rahmat Achyar, 2006, *Optimalisasi Pajak Daerah dalam Era Globalisasi dan Otonomi Daerah Guna Mewujudkan Good Governance*, Depok : Universitas Indonesia.
- Santoso Brotodihardjo, 1993, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung : PT Eresco.
- Seidman, L.S, 2009, *Public Finance*, USA : McGraw Hill.
- Sommerfeld, R.M., Anderson, H.M., dan Brock, H.R., 1981, *An Introduction to Taxation* New York : Harcourt Brace Jonovich Inc.
- Tait, A.A., 1998, *VAT : International Practises and Problems*, USA : IMF.
- Tiebout, C., 1956, A Pure Theory of Local Expenditures, *Journal of Political Economy*, Volume : 64, Issue 5, h. 416-424.
- Tjip Ismail, 2007, *Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia*, Jakarta : Yellow Printing.
- Tsui, K., 2005, Local Tax System, Intergovernmental Transfers and China's Local Fiscal Disparities, *Journal of Comparative Economics*, Volume 33, h. 173-191
- Varsano, R, 1999, *Subnational Taxation and Teatment of Interstate Trade in Brazil : Problems and A Proposed Solution*, Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Carribean, The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank.