

# SKRIPSI

## NORMATIFIKASI PRINSIP PEMAJAKAN BARANG DAN JASA TERTENTU TERHADAP UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2022

### *NORMATIFICATION OF THE PRINCIPLE TOWARDS TAXATION OF CERTAIN GOODS AND SERVICES BASED ON LAW NUMBER 1 OF 2022*



Oleh:

**MUH. FAWWAZ ABIYU ABYAN AHKAM**

**NIM. B021191047**

**PROGRAM STUDI SARJANA HUKUM ADMINISTRASI NEGARA  
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2024**



Optimized using  
trial version  
[www.balesio.com](http://www.balesio.com)

# SKRIPSI

## NORMATIFIKASI PRINSIP PEMAJAKAN BARANG DAN JASA TERTENTU TERHADAP UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2022

### *NORMATIFICATION OF THE PRINCIPLE TOWARDS TAXATION OF CERTAIN GOODS AND SERVICES BASED ON LAW NUMBER 1 OF 2022*



Oleh:

**MUH. FAWWAZ ABIYU ABYAN AHKAM**

**NIM. B021191047**

**PROGRAM STUDI SARJANA HUKUM ADMINISTRASI NEGARA  
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2024**



Optimized using  
trial version  
[www.balesio.com](http://www.balesio.com)

## HALAMAN JUDUL

# **NORMATIFIKASI PRINSIP PEMAJAKAN BARANG DAN JASA TERTENTU TERHADAP UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2022**

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar Sarjana Pada  
Program Studi Sarjana Hukum Administrasi Negara

Disusun dan diajukan oleh:

**MUH. FAWWAZ ABIYYU ABYAN AHKAM**

**NIM. B021191047**

**PROGRAM STUDI SARJANA HUKUM ADMINISTRASI NEGARA  
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2024**



**PENGESAHAN SKRIPSI**

**NORMATIFIKASI PRINSIP PEMAJAKAN BARANG DAN  
JASA TERTENTU TERHADAP UNDANG-UNDANG  
NOMOR 1 TAHUN 2022**

**Disusun dan diajukan oleh:**  
**MUH. FAWWAZ ABIYYU ABYAN AHKAM**  
**B021191047**

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian Skripsi yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Sarjana Program Studi Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Pada Hari Kamis, 01 Februari 2024 dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan.



## PERSETUJUAN PEMBIMBING

### NORMATIFIKASI PRINSIP PEMAJAKAN BARANG DAN JASA TERTENTU TERHADAP UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2022

Diajukan dan Disusun Oleh:

**MUH. FAWWAZ ABIYU ABYAN AHKAM**

NIM. B021191047

Untuk Tahap UJIAN SKRIPSI

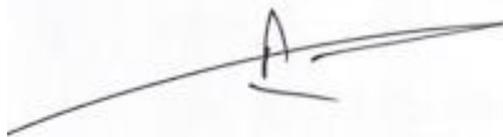
Pada Tanggal 01 / Februari / 2024

Menyetujui:

Komisi Penasehat

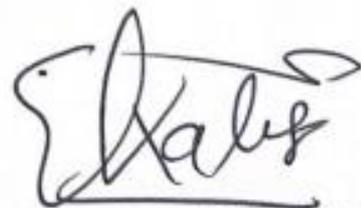
Pembimbing Utama

Pembimbing Pendamping



Dr. Naswar, S.H., M.H.

30213 199802 1 001



Eka Merdekawati Djafar, S.H., M.H.

NIP. 19820513 200912 2 001



## PERNYATAAN KEASLIAN

Nama : Muh. Fawwaz Abiyyu Abyan Ahkam  
Nomor Induk Mahasiswa : B021191047  
Program Studi : Sarjana Hukum Administrasi Negara

Menyatakan dengan ini bahwa Skripsi dengan judul “**Normatifikasi Prinsip Pemajakan Barang Dan Jasa Tertentu Terhadap Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022**” adalah benar-benar karya saya sendiri. Hal yang bukan merupakan karya saya dalam penulisan Skripsi ini diberi tanda *citasi* dan ditunjukkan dalam daftar pustaka

Apabila dikemudian hari terbukti atau pernyataan saya tidak benar maka saya bersedia menerima sanksi sesuai peraturan Menteri Pendidikan Nasional Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2010 dan Peraturan Perundang-Undangan yang berlaku.

Makassar, 01 Februari 2024

Yang membuat pernyataan,



Muh. Fawwaz Abiyyu Abyan Ahkam  
NIM. B021 19 1 047



## KATA PENGANTAR

*Asyhadu-Allah ilaha ilallah, Wahdahu Laa Syarikala wa asyhaduanna muhammadan abduhu warasulu.*

*Allahumma Sholli Ala Muhammad wa ala ali Muhammad.*

*Assalamu'alaika ayyuhan nabiyyu, Assalamu alaina ala ibadillahi shalihin*

*Assalamu Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

Segala puja dan puji syukur penulis haturkan atas rahmat Tuhan Yang Maha Esa, Allah SWT yang telah memberikan kita kehendak dan akal atas usaha menjalankan seluruh kegiatan yang ada serta salam dan salawat kepada baginda Nabi Muhammad SAW beserta keluarganya yang memberikan kita jalan, menuntun seorang individu terbelakang menjadi tercerahkan, memberikan amanah kepada umat muslim untuk setia kepadanya serta perjanjian atas segala rahmat Tuhan di dunia dan di akhirat. Semoga kita senantiasa berada dijalannya dan mengikuti langkah perjuangannya sehingga penulis dapat merampungkan penulisan skripsi yang berjudul “*Normatifikasi Prinsip Pemajakan Barang dan Jasa Tertentu Terhadap Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022*”, sebagai syarat dalam menyelesaikan Studi Strata Satu (S1) Program Studi Hukum Administrasi Negara di Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.

Pada kesempatan ini izinkan dengan segenap hati yang penulis sebagai ucapan terima kasih seluruhnya, penundukan serendahya kepada pendidik dan penuntun kehidupan penulis yakni ta alm. Ahkam Supu yang memberikan pesan terakhir kepada



penulis untuk dapat tetap menyelesaikan studi dan berkembang setinggi-tingginya hingga anak yang luput dari kesalahan-kesalahan ini dapat mencapai kesadaran intelektual, terima kasih atas perjuangan dan pengorbananmu ayah. Serta Ibunda Mulia Pandji yang menemani penulis hingga sekarang dalam mengarungi problema kehidupan dan menyemangati penulis hingga saat ini, terima kasih atas perjuanganmu Ibu. Dan tak lupa kepada sosok dewasa yang sangat membantu penulis dalam prosesnya yakni Putri Nirina Nurul Imam sebagai kakak yang sangat sabar untuk menghadapi adiknya dan mengarahkan adiknya hingga sekarang ini, terima kasih atas peranamu Kak Nining. Dan nenek dari penulis yaitu St. Nurbaya yang sangat sabar merawat hingga membesarkan penulis sampai saat ini, terima kasih mama.

Penulis juga ingin mengucapkan terima kasih sebesar-besarnya dan penghormatan setinggi-tingginya kepada Bapak Dr. Naswar, S.H., M.H. selaku pembimbing utama dan Ibu Eka Merdekawati Djafar, S.H., M.H. selaku pembimbing pendamping. Dengan seluruh kesabaran membimbing dan banyak berperan dalam memberikan arahan untuk menutupi kekurangan penulis hingga terselesaikannya skripsi ini. Ucapan terima kasih yang setinggi-tingginya penulis sampaikan kepada Tim Penilai dalam Ujian Skripsi penulis, yakni Prof. Dr. Achmad Ruslan, S.H., M.H. dan Dr. Romi I ibrayanto, S.H., M.H.



Melalui kesempatan yang berbahagia ini, dengan segala kerendahan hati penulis ingin mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Rektor Universitas Hasanuddin, Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa, M.Sc. Beserta segenap jajarannya;
2. Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, Prof. Dr. Hamzah Halim, S.H., M.H., M.AP. Beserta segenap jajarannya;
3. Ketua Program Studi Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, Dr. Hijrah Adhyanti Mirzana, S.H., MH.;
4. Penasehat Akademik penulis, Ibu Dian Utami Mas Bakar, S.H., M.H. atas segala bimbingan yang diberikan selama penulis berada pada bangku perkuliahan;
5. Seluruh dosen Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang telah memberikan penulis pelajaran serta penalaran yang berharga dan pengalaman hidup bagi penulis selama berada di bangku perkuliahan;
6. Seluruh Pegawai Civitas Akademika Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin yang senantiasa membantu serta melayani urusan administrasi yang berkenaan dengan perkuliahan hingga terselesaikannya karya ilmiah ini;



7. Kepada yang menemani penulis selama ini, sabar menghadapi keluhan dan membantu penulis dalam menyelesaikan karya ini, Niken Diah Larasati. Semoga seterusnya seperti ini;
8. Kepada keluarga penulis yang membantu penulis dalam kesusahan semenjak ditinggalkan oleh Ayahanda, Mama Ia, Ayah Udjo, Mba Tami, dan Mas Ewith.
9. Kepada kawan-kawan seperjuangan angkatan ADAGIUM 2019 Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin atas kehangatannya menerima penulis sebagai bagian dalam sejarahnya;
10. Kepada kawan-kawan seperjuangan HAN 2019 Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin atas kehangatannya menerima penulis sebagai bagian dalam sejarahnya;
11. Kepada Keluarga Besar Himpunan Mahasiswa Islam (HMI) Komisariat Hukum Universitas Hasanuddin. Yang sejak penulis menjadi mahasiswa baru hingga sekarang telah memberikan kehangatan intelektual dan mengenalkan penulis dalamnya lautan literasi yang tak berujung, problema filsafat yang tak kunjung usai, dan perjuangan berselancar dalam pengetahuan. Terkhususnya kepada Kak Abdi, Kak Sholle, Kak Ilo, Kak Rahmat, Kak Daniel, Kak Samman, Kak Alif, Kak Wahid, Kak Aswar, Kak Ikhsan, Kak Risa, Kak Ayumi, Kak Kia, Kak Sultan. Dan kepada Rey, Iccang, Oddang, Fatih, Ibe, Mambo, Zhafran, Sukri, Opa, Sadila, Dilla, Eggy, Albar, Fathul, Wais, Darwin,



Dzaky, Fikri, Kevin, Andeng, Awal, Fatur, Rifat, Mola, Ical, Yusuf, Tio, serta yang tak sempat penulis tuliskan. Dan juga kepada sosok yang berperan besar mengenalkan serta membimbing penulis dalam berselancar pada wahana pengetahuan yang indah ini dengan seluruh tekanan, tindakan, dan pengetahuan yang penulis peroleh, Kamerad Ammarx, Kamerad Rhega, Kamerad Ikho, Kamerad Alvin, Ayt. Dinul. Semoga semangat kita tak lekang dihantam zaman, serta Kanda Wawan, Tum Yasin, dan Pres Sultan yang melebur menjadi saudara dan membangun penulis hingga sekarang;

12. Kepada saudara-saudara spesialis ilmu bebal yang menjadi teman seperjuangan, membersamai perseluncuran pengetahuan yang sungguh tidak ada yang bisa menyamai kapal kita selama ikhtiar ini dijalankan dan membebalkan diri dalam pergolakan pengetahuan. Sebagai teman diskusi dan berselancar dalam pewacanaan filsafat, P. Bagas Putra Pramadani, Muh. Arialdi Iskandar, Muh. Raihan Fadhil, Muh. Yasser Fauzan Nasrullah, Muh. Fadlillah Sandy, Riskal Wahdi, Fadhil Muhammad Alfarid, Arjuna Haryanto, Dwi Agung Prayitno, Muh. Yasin Syafruddin;

13. Teman-teman CV. Kawan Pasrah yang menemani penulis dalam melawan kesuntukan pada bangku perkuliahan, Bagas, Faiz, Afif, Dika, Luppi, Ashary. Semoga tetap berpasrah diri;



14. Kepada Keluarga Besar RONZ 2019 yang kebersamaannya berawal sejak pendidikan pada bangku SMA dan telah menjadi bagian yang tak terpisahkan dengan diri penulis hingga saat ini. Semoga tetap konsisten hingga nanti;
15. Kepada guru-guru yang telah mengajarkan dan menumpahkan segala ilmunya kepada penulis baik secara tatap muka, maupun secara virtual maupun tekstual. Selama penulis menikmati bangku perkuliahan. Terkhusus, Ust Mahyuddin, Ibu Andi Syahwiah dan yang tak dapat penulis sebutkan satu persatu.
16. Untuk teman-teman MAX-WIN atas segala kebersamaan yang tercipta selama penulis berada pada akhir perkuliahan. Segala cinta untuk saudara Ipe, saudara Haikal, saudara Asda, saudara Tondi, saudara Jimslie, saudara Fathul, saudara Huda.
17. Kepada kawan-kawan Poker Engineering dan Titik Nol yang telah mengenalkan penulis realita mahasiswa dan begitu nikmatnya perkumpulan yang tak terhitung waktunya, Aiman, Appi, Babay, Ipul, Kacea Fadhil, Kakak Cidet, Kak Ody, Kak Oming, Kakak Nakko, Emon, Ciga, Kak Aldy, Kak Dayat, Kaka Galla, Farhan Davin, Shufan, Saudaraku Kayzard, Kak Andrew, Kaka Tibo, Apip Ori, Apip Kw, Kaka Safar, Kak Raply;
18. Untuk kedai kopi tercinta saya yang membantu saya dalam mengerjakan karya ini, Social.Story dan pemilik yakni Huda,



Adel, Anca, dan penulis. Semoga yang kita usahakan dapat berbuah baik.

Penulis menyadari bahwa jerih payah yang telah terwujud dalam penulisan karya ini bukanlah sebuah titik akhir. Semoga dengan kemunculan karya ini, bermunculan karya lainnya yang lebih bermanfaat mengenai studi atas perkembangan ilmu hukum pajak. Akhir kata, segala sifat manusia, dapat diusahakan untuk menghasilkan nilai kemanusiaan dengan berbagai tahapan-tahapan norma umum yang berlaku pada masyarakat dan ketetapan yang diberikan oleh Tuhan Semesta Alam. Sabbe Satta Bhavantu Sukhitatta. Semoga Semua Mahkluk Berbahagia. Yakin Usaha Sampai.

Makassar, 01 Februari 2024



Muh. Fawwaz Abiyyu Abyan Ahkam



## ABSTRAK

**MUH. FAWWAZ ABIYYU ABYAN AHKAM (B021191047).** *Normatifikasi Prinsip Pemajakan Barang dan Jasa Tertentu Terhadap Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022.* Dibimbing oleh **Naswar** selaku Pembimbing Utama dan **Eka Merdekawati Djafar** selaku Pembimbing Pendamping.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis terkait penentuan objek pajak dan dasar pengenaan terkait kesesuaiannya dengan asas keadilan dalam hukum pajak serta pengaturan perpajakan terkait pajak barang dan jasa tertentu dalam kesesuaiannya terhadap asas keadilan dalam hukum pajak.

Penelitian ini ialah penelitian normatif, dengan menggunakan pendekatan undang-undang dan pendekatan konseptual. Bahan hukum terdiri dari bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah & Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan), bahan hukum sekunder, (buku, jurnal, dan karya ilmiah lainnya), dan bahan hukum tersier, (buku, jurnal dari disiplin ilmu *non*-hukum). Keseluruhan bahan dianalisis secara preskriptif ke dalam bentuk kalimat, dengan melakukan analisis secara sistematis.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) Terjadi ketidaksesuaian atas penentuan dan pengenaan objek pajak dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah terkhusus pada Objek Pajak Rokok dan Pajak Reklame yang tidak berdasar pada Nilai Jual Objek Pajak dan (2) Terjadi kesesuaian secara materiil atas pengaturan dari objek pajak barang dan jasa tertentu namun diperlukan peraturan pelaksana sebagai pemenuhan unsur praktis dalam pemungutan pajak atas barang dan jasa tertentu.

**Kata Kunci:** *Hukum Pajak; Pajak Barang dan Jasa Tertentu*



## ABSTRACT

**MUH. FAWWAZ ABIYYU ABYAN AHKAM (B021191047).** *Normatification Of The Principle Towards Taxation Of Certain Goods and Services Based On Law Number 1 Of 2022.* Guided by **Naswar** as the Main Supervisor and **Eka Merdekawati Djafar** as the Accompanying Supervisor.

This study aims to analyze the determination of tax objects and the basis of imposition related to their conformity with the principle of justice in tax law and tax arrangements related to certain goods and services taxes in accordance with the principle of justice in tax law.

This research is a normative research, using a legal approach and a conceptual approach. Legal materials consist of primary legal materials (laws and regulations, Law Number 1 of 20, 22 concerning Financial Relations Between the Central Government and Local Governments, & Law Number 28 of 20, 07 concerning the Third Amendment to Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures; ), secondary legal materials, (books, journals, and other scientific works), and tertiary legal materials, (books, journals of non-legal disciplines). The entire material is analyzed prescriptively into sentence form, by conducting systematic analysis.

The results of this study show that (1) There is a discrepancy in the determination and imposition of tax objects in the Law on Financial Relations Between the Central Government and Local Governments, especially in Cigarette Tax and Billboard Tax Objects that are not based on the Selling Value of Tax Objects and (2) There is material conformity to the regulation of certain goods and services tax objects but implementing regulations are needed as fulfillment of practical elements in collecting taxes on goods and certain services.

**Keywords:** *Tax Law; Certain Goods and Services Taxes*



## DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN JUDUL.....	ii
PENGESAHAN SKRIPSI .....	iii
PERSETUJUAN PEMBIMBING .....	iv
PERNYATAAN KEASLIAN.....	v
KATA PENGANTAR .....	vi
ABSTRAK .....	xiii
ABSTRACT .....	xiiiiv
DAFTAR ISI.....	xv
DAFTAR TABEL .....	xx
DAFTAR SKEMA .....	xxi
<b>BAB I PENDAHULUAN.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Latar Belakang Masalah .....</b>	<b>1</b>
<b>B. Rumusan Masalah.....</b>	<b>12</b>
<b>C. Tujuan Penelitian.....</b>	<b>12</b>
<b>D. Kegunaan Penelitian .....</b>	<b>12</b>
<b>E. Orisinalitas Penelitian .....</b>	<b>13</b>
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....</b>	<b>17</b>
<b>A. TINJAUAN PENENTUAN OBJEK DAN DASAR PENGENAAN     PAJAK TERKAIT KESESUAIAN DENGAN ASAS KEADILAN     DALAM HUKUM PAJAK.....</b>	<b>17</b>
A.1) Tinjauan Umum Tentang Pengertian, Kedudukan, Subjek dan Objek Hukum Pajak.....	17
A.1.a) Tinjauan Umum Tentang Pengertian Hukum Pajak.....	17



A.1.b) Tinjauan Umum Tentang Kedudukan Hukum Pajak.....	30
A.1.c) Tinjauan Umum Tentang Subjek Pajak dan Objek Pajak .....	35
A.1.c.1) Subjek Pajak.....	36
A.1.c.2) Objek Pajak .....	41
A.2) Tinjauan Umum Tentang Asas-Asas Penentuan Objek Pajak dan Pengenaan Pajak.....	43
A.2.a) Tinjauan Pengertian Asas Hukum .....	44
A.2.b) Pendapat Ahli Tentang Asas-Asas Umum Perpajakan.	48
A.2.c) Asas Keadilan Sebagai Dasar Pemajakan .....	52
A.2.d) Asas Keadilan Melalui Pendekatan <i>Benefit Principle Approach</i> Dalam Penentuan Objek Dan Dasar Pengenaan Pajak Barang dan Jasa Tertentu .....	64
A.2.e) Asas Keadilan Melalui Pendekatan <i>Ability To Pay Approach</i> Dalam Penentuan Objek Dan Dasar Pengenaan Pajak Barang dan Jasa Tertentu .....	67
A.3) Tinjauan Umum Tentang Pengaturan Pajak .....	69
A.3.a) <i>Ratio Legis</i> Dasar Pengaturan Perpajakan.....	71
A.3.a.1) Paradigma Pajak Dalam Tinjauan Aspek Ekonomis, Sosiologis, Teologis, dan Kebutuhan Prinsip Keadilan Terhadap Relevansinya Dalam Sistem Perpajakan	72
A.3.a.2) Relevansi Tinjauan Kebermanfaatan Secara Prinsipalitas Dalam Pengaturan Pajak .....	75
A.4) Tinjauan Umum Tentang Teori Dasar Pengenaan Pajak Dalam Jenis Pajak Daerah.....	81
PENGATURAN PERPAJAKAN TERKAIT OBJEK PAJAK BARANG DAN JASA TERTENTU DALAM KESESUAIANNYA TERHADAP ASAS KEADILAN DALAM HUKUM PAJAK .....	88



B.1) Tinjauan Umum Tentang Pengertian Pajak Barang dan Jasa Tertentu .....	88
B.2) Tinjauan Umum Tentang Aturan, Kriteria dan Indikator Pengecualian Objek Pajak Dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Pusat Dan Daerah .....	91
B.2.a) Tinjauan Kriteria Pajak Daerah.....	91
B.2.b) Pengecualian Objek Pajak Dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Pusat dan Daerah.....	102
<b>BAB III METODE PENELITIAN.....</b>	<b>120</b>
A. Tipe dan Pendekatan Penelitian .....	120
B. Lokasi Penelitian.....	121
C. Jenis dan Sumber Bahan Hukum .....	122
C.1) Bahan Hukum Primer .....	123
C.2) Bahan Hukum Sekunder.....	124
C.3) Bahan Hukum Tersier.....	125
D. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum .....	125
E. Analisis Bahan Hukum.....	126
<b>BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....</b>	<b>127</b>
A. ANALISIS PENENTUAN OBJEK DAN DASAR PENGENAAN PAJAK TERKAIT KESESUAIAN DENGAN ASAS KEADILAN DALAM HUKUM PAJAK .....	127
A.1) Analisis Komparatif Asas Keadilan Dalam Hubungannya Dengan Konsep Hukum Pajak.....	127
A.1.a) Indikator dan Pemaknaan Asas Keadilan Sebagai Objektivikasi Penerapan Perpajakan .....	128
A.1.b) Konsepsi Hukum Pajak Berdasarkan Asas-Asas Umum Perpajakan .....	135



A.2) Analisis Tentang Objek Pajak Sebagai Dasar Dalam Pengeanaan Pajak.....	138
A.2.a) Kuantitas Objek dan Sumber Dana Biaya Pemungutan Pajak Sebagai Skema Pertimbangan Penentuan Objek Pajak .....	139
A.2.b) Nilai Jual Objek Pajak Tertentu Sebagai Dasar Pengeanaan Dan Penentuan Objek Pajak.....	142
A.3) Analisis Komprehensif Penentuan Objek Pajak dan Dasar Pengeanaan Terkait Kesesuaiannya Terhadap Asas Keadilan .....	144
<b>B. ANALISIS PENGATURAN PERPAJAKAN TERKAIT OBJEK PAJAK BARANG DAN JASA TERTENTU DALAM KESESUAIANNYA TERHADAP ASAS KEADILAN DALAM HUKUM PAJAK.....</b>	<b>151</b>
B.1) Analisis Kesesuaian Unsur Asas Keadilan Dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah .....	151
B.2) Analisis Tentang Objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu Dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah .....	152
B.3) Analisis Komprehensif Pengaturan Perpajakan Terkait Objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu Dalam Kesesuaiannya Terhadap Asas Keadilan Dalam Hukum Pajak .....	168
<b>BAB V PENUTUP .....</b>	<b>177</b>
A. Kesimpulan.....	177
B. Saran.....	178
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>180</b>



## DAFTAR TABEL

### Halaman

- Tabel 1.** Kesimpulan oleh penulis terkait peninjauan secara komprehensif penentuan objek pajak dan dasar pengenaannya berkenaan terhadap kesesuaiannya dengan asas keadilan.....147
- Tabel 2.** Kesimpulan oleh penulis terkait analisa secara komprehensif pengaturan perpajakan terkait objek pajak barang dan jasa tertentu dalam kesesuaiannya terhadap asas keadilan dalam hukum pajak.....171



## DAFTAR SKEMA

### Halaman

<b>Skema 1.</b> Tinjauan Abstrak Aspek Multidisipliner Perspektif terhadap lahirnya Dasar Yuridis Pengaturan Perpajakan.....	79
<b>Skema 2.</b> Tinjauan Aspek Multidisipliner Perspektif terhadap lahirnya Dasar Yuridis Pengaturan Perpajakan.....	80
<b>Skema 3.</b> Tinjauan Konstruksi Asas Umum Perpajakan (Pengaturan Pajak).....	138



# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang Masalah

Hukum merupakan suatu sistem yang memiliki muatan norma dalam artian larangan dan perintah juga memiliki otoritas yang digunakan sebagai alat negara. Larangan dan perintah merupakan muatan dari isi peraturan perundang-undangan yang mengatur terkait tata terbit suatu masyarakat untuk ditaati oleh masyarakat itu sendiri. Menurut Immanuel Kant, *“Law is the sum total of the conditions under which the personal wishes of one man can be combined with the personal wishes of another man, in accordance with the general law of freedom”*. “Hukum adalah keseluruhan kondisi-kondisi, dimana terjadi kombinasi antara keinginan pribadi seseorang dengan keinginan pribadi orang lain sesuai dengan hukum umum tentang kemerdekaan.”<sup>1</sup>

Negara Indonesia merupakan wilayah kedaulatan yang dimana menetapkan sesuai dengan Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 “Negara Indonesia adalah negara hukum”.<sup>2</sup> Dalam hal ini, sesuai dengan pasal terkait bahwa Indonesia mengidealkan konsep negara hukum sebagai



---

<sup>1</sup> Achmad Ali, 2015, *Menguak Tabir Hukum*, Jakarta: Prenadamedia Group, hlm.

<sup>2</sup> Lihat pada Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

bentuk otoritas utama yang dimana mekanisme yang berlaku diatur oleh norma hukum yang ada.

Dalam sistem ketatanegaraan Indonesia diperlukan beberapa unsur penting demi menunjang keberlangsungan sistem hukum yang berfungsi memberikan ketertiban dan penjaminan kepada warga negara. Sistem hukum yang dijalankan oleh negara memerlukan hubungan kausalitas antara negara dan warga negaranya.

Salah satu muatan utama yang dilaksanakan oleh negara yaitu konsep Pajak yang merupakan pungutan resmi yang dikelola oleh pemerintah dan memberikan kewajiban bagi wajib pajak yang bersifat memaksa. Dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menyatakan bahwa: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang."<sup>3</sup> Maka sesuai dari amanat UUD, diperlukan pengaturan atas sistem perpajakan di Indonesia. Pada awalnya, pajak diatur melalui Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas undang-undang nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang selanjutnya dilakukan reformasi atas perpajakan dengan hadirnya Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang mengatur kewenangan

atas perpajakan. Hingga dilakukan harmonisasi perpajakan melalui

---

lihat pada Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun



Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Hadirnya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah merupakan bentuk integrasi dari adanya usaha dalam menyederhanakan sistem perimbangan keuangan dan perpajakan yang ada di daerah untuk dijadikan sebagai acuan utama sistem perpajakan daerah dan penguatan atas desentralisasi fiskal dengan dicabutnya UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Pada pemenuhan atas kebutuhan warga negara, negara merancang konsep perekonomian yang diharapkan dapat menjadi sarana bagi tiap masyarakat untuk dapat menjalankan kehidupan sehari-hari. Melihat dari aspek perkembangan perekonomian masyarakat, dengan meningkatnya kebutuhan atas perekonomian, negara merancang konsep perpajakan berdasar dari aspek faktual yang terjadi di masyarakat.

Pajak merupakan pendapatan negara yang berfungsi untuk meningkatkan kebutuhan warga negara sebagai bentuk penyelenggaraan ketatanegaraan Indonesia dan menjadi bentuk otoritas oleh negara dalam melakukan pengendalian guna menjadi tolak ukur masyarakat dalam

ra. Dalam menjalankan sistem perpajakan, terdapat keidentikan  
ial ini sistem hukum di Indonesia menjalankan sistem otonomi



daerah bagi tiap-tiap daerah terkait yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia No. 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah. Otonomi Daerah merupakan kewajiban penyelenggaraan pemerintahan daerah untuk mengatur urusan pemerintahan sesuai dengan peraturan perundang-undangan untuk mengembangkan kesejahteraan masyarakat di daerah yang memiliki kepentingan berbeda antar satu sama lain. Dan oleh karena hal tersebut, Negara menjalankan sistem perpajakan pusat dan daerah dalam rangka memberikan kewenangan tiap daerah untuk mengelola sistem pajak dengan mengasumsikan bahwa tiap-tiap pemerintahan daerah memahami atas kebijakan yang akan dikeluarkan demi menciptakan kemakmuran dan kesejahteraan warga negara. Pajak Daerah merupakan pajak yang memiliki batas wilayah kewenangan yang mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat yang selanjutnya diatur melalui Undang-Undang Republik Indonesia No. 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah sejak ditetapkannya pada tanggal 5 Januari 2022.

Sejalan dengan perkembangan zaman, terdapat banyak dampak positif terhadap hal tersebut yang menjadi tantangan hukum di Indonesia untuk terus mengatur dengan bertujuan menciptakan ketertiban warga negara.



alam teori hierarki kebutuhan yang dikemukakan oleh Abraham manusia dalam tahap awal untuk menunjang kehidupannya

memerlukan aspek fisiologi yaitu pemenuhan kebutuhan atas hal-hal yang bersifat fisik untuk menciptakan rasa puas dan aman terhadap keberlangsungan hidup.<sup>4</sup> Hal ini sejalan dengan reforma perpajakan yang terus diperbaharui berdasar pada prinsip-prinsip yang akan penulis analisis dan berikan penjabaran. Beranjak pada beragam prinsip hukum pajak yang diadopsi melalui beberapa teori ekonomi dan sosiologi, pelekatan norma dan proses positifikasi terhadap realita pajak dan pengaturannya menjadi perdebatan klasik dalam sistem penarikan secara paksa terhadap kekayaan warga negara. Pajak telah menjadi sumber pendapatan primer dimasa sekarang dimana, penganggaran utama yang didapatkan oleh pemerintah berdasar dari kewajiban kontribusi seorang warga negara dalam bentuk penjamin hak kolektif dan kepentingan publik di Indonesia serta terdapat penerimaan negara bukan pajak sebagai penunjang.

Secara umum, prinsipalitas hukum pajak beranjak pada dasar prinsip keadilan dimana prosesi dalam prosedur pengenaan hingga pemungutan pajak harus berdasar pada prinsip keadilan. Terdapat dua pendekatan keadilan dalam prinsip hukum pajak yaitu pendekatan *Benefit Principle* dan *Ability To Pay* dimana kedua hal ini diterapkan dalam tataran praktik perpajakan di Indonesia, pada satu sisi prinsip perpajakan berdasar

---

<sup>4</sup> Abraham Maslow merupakan Psikoanalisis kelahiran 1 April 1908 yang berasal dari Amerika dan lulus dari Universitas Wisconsin yang mengembangkan Ilmu Psikologi modern menjadi Psikologi Humanistik dengan teori terbesarnya yaitu Hierarki Kebutuhan. Kebutuhan yang paling mendasar menurutnya dalam kepribadian seseorang adalah kebutuhan fisiologis yang menjadi basis kebutuhan awal tiap manusia untuk dapat bertahan hidupnya. Dengan melalui media-media fisik, manusia dapat memenuhi kebutuhan dirinya sesuai pada kadar moralitas yang seharusnya diterima oleh norma-norma masyarakat.



pada kemanfaatan yang telah diberikan oleh negara dan disisi lainnya berdasar pada kemampuan seorang warga negara untuk berpartisipasi terhadap penyelenggaraan ketertiban umum. Hingga, prinsip pajak tersebut menjadi rujukan dalam menentukan suatu objek dapat dikatakan sebagai objek pajak yang dapat dikenakan pajak. Dalam hal ini, pada sistem ketatanegaraan Indonesia bahwa seluruh objek dapat dikenakan pajak selama ia bernilai kepada penyelenggaraan negara (aspek ekonomis) dan dapat menjadi aspek penjaminan kepentingan umum di tiap-tiap daerah. Seperti pada Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai, hal tersebut dalam garis besarnya berdasar pada prinsip *ability to pay* dengan bentuk kemampuan oleh warga negara dalam memiliki objek pajak yang memudahkan kehendak yang dilakukannya. Sedangkan pada objek seperti kendaraan bermotor, didasarkan pada *benefit principle* dimana kemanfaatan yang dimiliki oleh warga negara dipungut oleh pejabat pajak sebagai penjaminan dan pemenuhan fasilitas atas penggunaan objek pajak tersebut. Penggolongan pajak tersebut, terdapat pada pajak pusat dan daerah. Pada Pasal 4 ayat 1 dan 2 Undang-Undang No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, menyatakan:

(1) Pajak yang dipungut oleh pemerintah provinsi terdiri atas:

- a. PKB;
- h. BBNKB;
  - . PAB;
  - . PBBKB
  - . PAP
- Pajak Rokok; dan
- . Opsi Pajak MBLB.



- (2) Pajak yang dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota terdiri atas:
- a. PBB-P2;
  - b. BPHTB;
  - c. PBJT;
  - d. Pajak Reklame;
  - e. PAT;
  - f. Pajak MBLB;
  - g. Pajak Sarang Burung Walet;
  - h. Opsen PKB; dan
  - i. Opsen BBNKB.<sup>5</sup>

Pada jenis pajak yang diatur tersebut, menerangkan bahwa terdapat beberapa objek yang telah ditentukan sebagai objek pajak yang bertempat di pajak daerah. Di masa postmodernisme sekarang, dimana telah terjadi peningkatan peradaban besar-besaran dalam mengembangkan segala kebutuhan-kebutuhan yang diperlukan oleh warga negara, terdapat beberapa objek yang menurut penulis dianggap perlu untuk diklasifikasikan sebagai objek pajak. Penulis menilai bahwa diperlukan indikator khusus untuk menentukan suatu objek dikatakan sebagai objek pajak melihat bahwa tujuan pajak secara substansial yaitu mengatur perekonomian masyarakat dimana pengaturan tersebut diharuskan berdasar pada prinsip-prinsip selaku alat analisis dan kaidah dalam menjalankan sistem perpajakan Indonesia juga diperlukan indikator yang berbasis fundamental terhadap prinsip perpajakan yang dapat dianggap relevan mengikuti perkembangan zaman. Sebagaimana prinsip yang penulis deskripsikan sebelumnya, seharusnya menjadi sandaran fundamental dalam penerapan



---

<sup>5</sup> Lihat pada Pasal 4 Ayat 1 dan 2 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan

pajak dimulai dari penentuan objek pajak, hingga penetapan hutang pajak kepada wajib pajak. Maka, secara garis besar penulis menganggap bahwa diperlukan analisis radikal dalam melihat norma perpajakan dengan berdasar pada prinsip-prinsip yang ada terkait relevansi dan kesesuaian penerapan atas norma yang mengatur terkait sistem pajak di Indonesia. Dengan adanya UU No.1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah tersebut semakin memberikan simplifikasi terkait pengaturan perpajakan melihat bahwa undang-undang tersebut mencabut UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah serta mencabut sebagian UU No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah yang menjadi studi utama penulis terkait prinsipalitas pajak terhadap undang-undang dalam melihat objek pajak tertentu hingga pengaturan perpajakan di Indonesia yang dimaksudkan sebagaimana penentuan objek pajak dan pembagian objek pajak dalam penempatan kewenangan yang dimiliki oleh pemerintah pusat dan daerah. Hal tersebut yang mendasari penulis untuk menganalisa terkait kelahiran prinsip perpajakan, hingga kesesuaian antara prinsip dan norma perpajakan.

Dengan berdasar bahwa diperlukan indikator asas keadilan dalam menentukan objek pajak pada pengenaannya sehingga negara seharusnya dapat lebih mengambil aspek ekonomis pada daerah yang memiliki potensi madai untuk dilakukan pengenaan pajak. Beranjak dari hal tersebut an dan pengenaan atas objek pajak perlu untuk memperhatikan



aspek keadilan dimana pemerintah diharuskan untuk menganalisa terkait pengenaan atas objek pajak tersebut. Hal tersebut yang mendasari penulis untuk tertarik dalam melakukan penelitian terkait apakah pengenaan dan penentuan objek pajak sudah tepat pada aspek keadilan. Namun, diperlukan pula indikator asas keadilan yang sesuai pada sistem perpajakan sehingga prosedur yang dijalankan tidak memiliki kekeliruan dan mencapai efektivitas dari perpajakan itu sendiri.

Dalam penentuan dan pengenaan suatu objek pajak, secara konsekuensi logis bahwa pemerintah secara sah dapat memungut pajak tertentu berdasarkan jenis-jenis pajaknya. Selaku wajib pajak, diharuskan dapat memahami terkait pengenaan pajak yang diberikan dan dapat menghitung serta melaporkan biaya pajak. Mekanisme perpajakan mengatur terkait nilai dari kewajiban pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak. Dalam UU HKPD, mengatur terkait pengaturan atas objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu. Hal tersebut merupakan bentuk integrasi yang dapat dikatakan baru melihat bahwa dalam satu objek pajak barang dan jasa tertentu meliputi 5 pengaturan objek yang pada UU PDRD terpisah. Diantaranya, pajak Makanan dan/atau Minuman; Tenaga Listrik; Jasa Perhotelan; Jasa Parkir; dan Jasa Kesenian dan Hiburan. Bentuk penyederhanaan tersebut merupakan simplifikasi atas pengaturan objek pajak yang diklasifikasikan kedalam pajak barang dan jasa tertentu. Dalam



rannya, terdapat beberapa perbedaan pada undang-undangnya dimana Pajak Restoran dirubah secara pengaturan menjadi

Pajak Makanan dan/atau Minuman, Pajak Penerangan Jalan diubah menjadi Pajak Tenaga Listrik serta ketiga pajak lainnya diintegrasikan menjadi satu jenis objek pajak dalam barang dan jasa tertentu. Maka berdasar pada hal tersebut diperlukan penelitian atas pengaturan dari integrasi objek pajak tersebut serta kesesuaiannya pada prinsip keadilan. Bentuk integrasi dari pajak barang dan jasa tertentu, didasarkan pula pada Putusan MK No. 80/PUU-XV/2017 yang mengadili perkara konstitusi dalam perkara pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang khususnya pada Pasal 1 angka 28, Pasal 52 ayat (1) dan (2), Pasal 55 ayat (2) dan (3) berkaitan dengan pajak penerangan jalan. Pemohon memandang bahwa frasa “penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri” dan frasa “meliputi seluruh pembangkit listrik” dapat merugikan pemohon melihat bahwa perusahaan yang dimiliki oleh pemohon menggunakan pembangkit listrik yang dihasilkan sendiri sehingga pemohon menginterpretasi bahwa seharusnya ia diberikan *tax exemption* atau pembebasan pajak dengan penalaran bahwa perusahaan tersebut diasumsikan mengurangi beban negara serta turut berkontribusi dalam penyelenggaraan sistem kenegaraan. Dalam amar putusan tersebut Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa memerintahkan kepada pembentuk undang-undang untuk melakukan perubahan terhadap UU 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan

i Daerah.



Dari adanya hal tersebut maka UU HKPD menjadi solusi atas pengaturan objek pajak dengan bentuk integral dari objek pajak barang dan jasa tertentu. Selanjutnya bahwa, setelah di undangkannya UU HKPD tersebut, terdapat peraturan pelaksana yang mengatur secara konkret terkait pengaturan dari masing-masing objek yang ada dalam pajak barang dan jasa tertentu. Peraturan tersebut termuat dalam Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 2023 Tentang Pajak Barang dan Jasa Tertentu Tenaga Listrik. Pada poin menimbang huruf b menyatakan bahwa:

“b. bahwa sebagai tindak lanjut Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 80/PUU-XV/2017 dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, perlu mengatur ketentuan mengenai pengenaan pajak barang dan jasa tertentu atas tenaga listrik baik yang dihasilkan sendiri maupun dihasilkan dari sumber lain;”

Kehadiran dari peraturan pelaksana tersebut semata-mata untuk memberikan kejelasan terhadap pengaturan atas penggunaan tenaga listrik. Namun, pada objek makanan dan/atau minuman; jasa perhotelan; jasa parkir; dan jasa kesenian dan hiburan, tidak dapat ditemukan peraturan pelaksana yang mengatur terkait hal tersebut sehingga hanya penggunaan atas tenaga listrik yang memiliki peraturan pelaksana. Hal tersebut yang mendasari penulis untuk memerhatikan lebih lanjut dan menganalisa terkait pengaturan dari objek pajak barang dan jasa tertentu hingga tidak dapat dipungkiri bahwa secara materiil pula diharuskan untuk memerhatikan



pengenaan dan penentuan dari objek pajak tersebut berkesesuaian prinsip keadilan dalam hukum pajak.

## **B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang masalah diatas, maka penulis mengajukan rumusan masalah sebagai berikut:

1. Apakah penentuan objek pajak dan dasar pengenaan pajak telah sesuai dengan asas keadilan dalam hukum pajak?
2. Bagaimana pengaturan perpajakan terkait objek pajak barang dan jasa tertentu dalam kesesuaiannya terhadap asas keadilan dalam hukum pajak?

## **C. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka penulis menyusun tujuan penelitian adalah sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis penentuan objek pajak dan dasar pengenaan terkait kesesuaian dengan asas keadilan dalam hukum pajak.
2. Untuk menganalisis pengaturan perpajakan terkait pajak barang dan jasa tertentu dalam kesesuaiannya terhadap asas keadilan dalam hukum pajak.

## **D. Kegunaan Penelitian**

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan yang antara lain:

1. Secara Akademis



Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai dasar penelitian tindak lanjut terhadap keilmuan, wacana, serta

teoritisasi maupun rujukan terkait penalaran Ilmu Hukum Pajak terkhusus dalam reforma substansi Hukum Pajak, dan pengembangan kajian Ilmu Hukum Pajak, khususnya Prinsip Hukum Pajak serta penentuan maupun dasar pengenaan pajak yang menjadi pengembangan atas pengaturan norma yang ada terhadap objek pajak barang dan jasa tertentu.

## 2. Secara Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai bahan rujukan terhadap penelitian yang akan ada dalam hal ini pembentukan aturan maupun bidang praktisi perpajakan dan terkait dasar penelitian Hukum Pajak, maupun dapat menjadi bahan rujukan maupun dasar dalam pembentukan naskah akademik atas pembentukan dan/atau perubahan norma tentang pengaturan Pajak.

### E. Orisinalitas Penelitian

Berdasarkan hasil pencarian yang dilakukan oleh penulis sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pembuktian keaslian penelitian yang dilakukan oleh penulis, berkenaan dengan judul yang diambil berkaitan dengan prinsip pada sistem perpajakan. Sebelumnya terdapat penelitian yang mengangkat fokus penelitian yang hampir sama oleh penulis, yakni tesis yang ditulis oleh Itsar Nuryanto Sambia, mahasiswa Fakultas Hukum



Hasanuddin Program Studi Magister “**Implementasi Prinsip Pemungutan Pajak Terhadap Pelaku E-Commerce**”.

Tesis tersebut membahas masalah terkait transaksi *E-Commerce* terkait pengenaan pajak penghasilan pelaku *E-Commerce*, yang dimana pembebanan pajak kepada pelaku tersebut dianggap belum efektif secara menyeluruh dikarenakan secara realitanya ditemukan pelaku *E-Commerce* yang berjualan melalui media sosial pribadi dan tidak dikenakan pajak penghasilan sekalipun penghasilan yang diperoleh tersebut setiap bulannya telah mencapai batas minimal sebagai wajib pajak. Bahkan peneliti mengasumsikan bahwa tidak adanya pemungutan pajak dari transaksi yang terjadi di media digital melalui media sosial pribadi, merupakan bentuk ketidakadilan pemungutan pajak.

Penelitian tersebut memiliki perbedaan pada studi objek kajian dalam melihat dan perumusan masalah yang diangkat antara implementasi prinsip keadilan pemungutan pajak. Dengan adanya hal tersebut untuk memberikan keaslian penelitian oleh penulis, penelitian yang telah dikerjakan pada tesis tersebut memiliki tipe penelitian yuridis empiris sedangkan penulis menggunakan tipe normatif dimana titik utamanya berdasar pada prinsip-prinsip hukum dalam undang-undang tertentu hingga proses normatifikasi prinsip dalam sistem perpajakan.

Selanjutnya terdapat disertasi yang penulis anggap identik dari penelitian yang dilakukan. Yaitu disertasi yang berjudul “**Penetapan Objek Pajak Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia**”.



Ditulis iddin Marsuni yang merupakan mahasiswa program pascasarjana as airlangga. Penelitian tersebut identik terhadap rumusan

masalah pertama yang diajukan oleh penulis melihat bahwa peneliti berusaha memberikan indikator dalam penetapan suatu objek dengan berdasar pada ketika objek tersebut memiliki nilai ekonomis, tidak menimbulkan efek negatif terhadap perekonomian, tidak mengurangi daya beli masyarakat, tidak bertentangan dengan kepentingan umum, tidak bertentangan dengan rasa keadilan masyarakat. Peneliti mengasumsikan bahwa delegasi atas penetapan objek pajak dalam peraturan perundang-undangan yang sejarahnya berada di bawah undang-undang dibebaskan berdasarkan asas konsensus, asas legalitas, dan asas perlindungan terhadap hak asasi manusia. Pada rumusan masalah oleh peneliti mengajukan terkait apa saja yang dapat ditetapkan sebagai objek pajak yang identik dengan rumusan masalah pertama oleh penulis. Perbedaan penelitian tersebut dengan penulis yaitu pada pendasaran norma yang merujuk pada undang-undang. Penulis menggunakan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah sedangkan peneliti menggunakan bentuk ordonansi, undang-undang darurat, dan peraturan pemerintah pengganti undang-undang.

Maka dengan adanya hal tersebut, keaslian penelitian ini dapat dipertanggungjawabkan oleh penulis dan sesuai pada kaidah-kaidah dan etika pengetahuan ideal yang harus ditegaskan sebagai bentuk gjawab berpengetahuan serta penelitian ini dilakukan secara ilmiah



dan melihat kerangka terkait metode penggunaan nalar dan penciptaan karya ilmiah dalam hal ini penelitian.



Optimized using  
trial version  
[www.balesio.com](http://www.balesio.com)

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. TINJAUAN PENENTUAN OBJEK DAN DASAR PENGENAAN PAJAK TERKAIT KESESUAIAN DENGAN ASAS KeadILAN DALAM HUKUM PAJAK

##### A.1) Tinjauan Umum Tentang Pengertian, Kedudukan, Subjek dan Objek Hukum Pajak

##### A.1.a) Tinjauan Umum Tentang Pengertian Hukum Pajak

Dalam kehidupan masyarakat yang terjadi hubungan antar individu dan individu lainnya, terdapat eksistensi peraturan yang mengikat. Hal ini dipengaruhi atas kehendak kebebasan manusia dimana setiap orang memiliki kesadaran internal terkait usaha dalam meminimalisir irisan kebebasan yang dimiliki oleh manusia. Konsepsi tersebut merupakan konsekuensi logis atas hubungan suatu komunitas individu yang kita sebut hukum. Melalui kaidah dogmatik, tiap individu memiliki tanggungjawab atas hubungan komunitas yang acapkali disebut sebagai kontrak sosial.

Bentuk peraturan yang mengikat dalam komunitas manusia tersebut bertujuan menjaga hak dan kewajiban individu. Demikian pemikiran tersebut di asosiasikan dalam hubungan antar individu dan negara dalam wujud peraturan yang mengatur keseluruhan warga negara (Hukum Publik). Berdasar dari keterikatan tersebut, dengan dalih bahwa negara mengatur keseluruhan warga negaranya, maka negara diwajibkan untuk

memenuhi seluruh kebutuhan masyarakat. Dalam hal ini bahwa secara negara memiliki tanggungjawab atas pemenuhan tersebut.



Mengapa demikian, dikarenakan negara merupakan alat kedaulatan dimana tujuan berdirinya tersebut semata-mata menjaga hak kebebasan yang dimiliki tiap warganya. Dalam “tanggung jawab” terkandung pengertian “penyebab”. Orang bertanggungjawab atas sesuatu yang disebabkan olehnya. Orang yang tidak menjadi penyebab dari suatu akibat tidak bertanggungjawab juga.<sup>6</sup>

Untuk dapat mengimplementasikan hal tersebut negara memerlukan pemungutan yang diberikan oleh warga negara untuk dapat menjamin seluruh kebutuhan komunitas atau yang dapat kita istilahkan sebagai masyarakat. Salah satu perwujudan tersebut dilaksanakan melalui sistem perpajakan. Secara umum sistem perpajakan mengatur terkait mekanisme penerimaan dan pembiayaan negara demi berlangsungnya kepentingan-kepentingan publik masyarakat.

Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas undang-undang nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan Pasal 1 angka 1 menyatakan yaitu:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”<sup>7</sup>



---

↳ Bertenz, 2013, *Etika*, Ed. Revisi, Cet. 1, Yogyakarta: Kanisius, hlm. 99.  
Lihat pada Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 07 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Secara materiil, terma kontribusi wajib dalam Undang-Undang KUP tersebut menerangkan bahwa terdapat perbedaan signifikan antara pungutan atau penerimaan negara selain pajak yang dimana proses pemungutannya merupakan kewajiban wajib pajak dalam memenuhi segala kepentingan umum yang imbalannya secara tidak langsung dan tidak mengharapkan nilai nominal yang sesuai terhadap pajak yang dibayarkan kepada negara. Namun dalam terma bersifat memaksa, penulis menganggap bahwa hal tersebut berlebihan dalam skema pemungutan pajak dikarenakan negara mengasumsikan bahwa pemungutan pajak yang dilakukan secara paksa, diperbolehkan akibat dari adanya wajib pajak yang tidak taat dalam pembayaran pajak. Mengapa demikian, dikarenakan penulis beranggapan bahwa sistem pungutan paksa hanya sekadar berada pada tataran wajib pajak yang tidak taat dalam pembayarannya sedangkan wajib pajak terkait yang melakukan pembayaran sesuai dengan ketentuan terutangnya dalam jangka waktu yang telah ditetapkan, tidak dapat diberikan frasa pungutan paksa.

Dalam memaknai hal tersebut, sistem pungutan paksa tidak berlaku secara universal kepada para pelaku pajak dan bentuk pungutan paksa tersebut tidak diartikan sebagai bentuk kewajiban yang memaksa kepada warga negara dikarenakan warga negara pula memiliki hak atas turut serta berperan dalam pembangunan nasional melalui alokasi pembayaran pajak.



logi atas adanya pungutan paksa dalam sistem perpajakan dapat  
Jlkan kekeliruan interpretasi dan salah satu contoh yang diberikan

oleh penulis berupa penjabaran diatas ketika hal tersebut di interpretasi bahwa pungutan tersebut berlaku secara fisik. Namun, secara materil pungutan paksa tersebut merupakan bentuk pemungutan oleh pejabat pajak akibat adanya nomor pokok wajib pajak yang telah menggunakan suatu objek pajak dalam kehidupan warga negara dan oleh karena hal tersebut, maka warga negara selaku subjek pajak yang dikenakan pajak diharuskan membayar pajak dan pengharusan tersebut tertera dalam pemaknaan pungutan pakasa. Secara umum, bahwa beberapa pemikir pajak menyinggung terkait definisi dari pajak tersebut dalam undang-undang dengan menyatakan bahwa frasa “kontribusi wajib” telah tepat sasaran dalam memaknakan nilai pajak dan ketika hukum mengharuskan warga negara, maka sudah sepatutnya prinsip keharusan merupakan pemaksaan dalam konotasi pengarsiran makna keharusan.

Secara konsekuensi bahwa, terminologi paksaan tersebut tidak tertera dengan argumentasi yang telah penulis jabarkan sebelumnya. Menurut penulis hal ini berimplikasi atas keterkaitan sistem moralitas dalam perpajakan. Perlu ditekankan bahwa moralitas yang dimaksudkan oleh penulis merupakan nilai moral dalam pemungutannya. Mengapa demikian, sistem moralitas dianggap sebagai sesuatu hal yang inheren dalam diri tiap individu. Lebih jauh dapat dikatakan bahwa intuisi setiap manusia mengakui ketinggian dan keagungan suatu perbuatan etis.<sup>8</sup> Lebih tepatnya bahwa



---

Murtadha Muthahhari, 2012, *Falsafah Akhlak: Struktur Kerangka Tindakan Ego, uisi, Estetika, Teori Penyembahan dan Hakikat Diri*, (terjemahkan oleh Faruq Bin et. 1, Yogyakarta: RausyanFikr Institute, hlm. 4.

moralitas yang dimaksudkan dalam hukum merupakan kewajiban terhadap sesuatu dimana ketika objek daripada moral itu sendiri yang merupakan manusia, memiliki kesadaran atas memenuhkan kewajiban yang ia miliki. Secara teoretis bahwa kewajiban terbagi atas dua yang diantaranya kewajiban secara yuridis, dan kewajiban secara etika atau batiniah.

Kewajiban yang yuridis bersumber dari instansi yang berwenang (eksternal), sementara kewajiban yang dikategorikan sebagai etika bersumber pada bagian dalam batin seseorang.<sup>9</sup> Dapat diartikan bahwa tolak ukur moralitas terdapat pada penilaian individu terhadap individu lainnya yang berdampak dapat melahirkan subjektifitas dalam moralitas dan hukum. Moral dan hukum memiliki lingkup yang berbeda dimana ketika moral berbicara mengenai baik atau buruknya sesuatu, hukum berbicara mengenai sah atau tidaknya suatu norma yang di positifkan namun dalam penerapan perpajakan dalam hal ini yaitu pemungutannya yang secara paksa, telah menyentuh ranah moralitas. Jika argumentasi dasar diatas dan penjelasan pada subbab telah cukup jelas menerangkan dan menggambarkan terkait bagaimana hubungan hukum dan moral, pertanyaan yang kemudian muncul adalah mungkinkah diciptakannya hukum moral yang dipandang sebagai keseluruhan kaidah-kaidah atau



---

Sukarno Aburaera, Muhadar, dan Maskun, 2010, *Filsafat Hukum (dari segi sabdan manusia dan pengetahuan hingga keadilan dan kebenaran)*, Cet. 1, : Pustaka Refleksi, hlm. 165.

norma-norma yang mengatur masalah moral, sebagai satu disiplin atau cabang dari ilmu hukum?<sup>10</sup>

Penulis menganggap bahwa kajian ilmu hukum berada pada ranah sah atau tidak sahnya suatu produk hukum bukan bermoral atau tidaknya suatu produk hukum dengan didasari argumentasi sederhana bahwa ketika seluruh produk hukum tersebut bermoral, maka dimana titik ukur moralitas yang digunakan dalam pembentukan produk hukum dan ketika seluruh warga negara di asumsikan menerima moralitas yang diberikan negara melalui peraturan yang dikeluarkan maka mutlak bahwa tolak ukur moralitas yang dimiliki oleh tiap-tiap warga negara memiliki kesamaan persepsi namun pada kenyataannya penulis menganggap bahwa hal tersebut masing-masing sangatlah subjektif atau dapat diartikan sebagai multitafsir<sup>11</sup>. Dan oleh karena itu, penulis menganggap bahwa secara materiil frasa kontribusi wajib telah cukup untuk menjelaskan bahwa hal tersebut menjadi kewajiban bagi seluruh subjek pajak dalam perpajakan di Indonesia. Penulis sepakat bahwa keadaan sifat memaksa dalam pajak menerangkan bahwa ketentuan perpajakan yang memaksa tersebut belum tentu membuat orang atau badan maupun petugas pajak menjadi taat atas ketentuan perpajakan

---

<sup>10</sup> Muhammad Sadi Is, 2017, *Pengantar Ilmu Hukum*, Cet. 2, Jakarta: Kencana, hlm. 247.

<sup>11</sup> Subjektif dapat diartikan ketika terjadi perbedaan perspektif terhadap suatu objek pengetahuan yang menghasilkan output yang berbeda. Subjektifitas tersebut penulis anggap bahwa terjadi ketidaksamaan persepsi antar warga negara dalam memandang suatu objek yang sifatnya inheren tersebut untuk diimplementasikan dalam produk hukum. Dianggap bahwa tiap-tiap warga negara memandang secara subjektif bahwa produk hukum yang ditetapkan oleh negara hanya menyentuh beberapa komunitas dalam tolak ukur bermoralitasnya penerapan hukum di Indonesia. Makna tersebut dapat diistilahkan pula sebagai subjektif inter subjektif dimana aspek objektifitas berada dalam diri tiap individu.



namun dapat pula menimbulkan interpretasi terhadap kebijakan pajak yang dinilai memaksa tanpa mempertimbangkan sistem moralitas dalam kontrak sosial masyarakat melihat pajak menganut sistem *Official Assesment System* yang merupakan ketetapan perpajakan dari *fiscus* atau pemungut pajak dan *Self Assesment System* yang merupakan perhitungan dan pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak itu sendiri dan kedua sistem tersebut merupakan bentuk hubungan antara pemungut pajak dan wajib pajak bersangkutan. Selanjutnya, berkelebihanlah kiranya, kalau khusus terkait perpajakan, sekali lagi diberikan penekanan tentang pentingnya paksaan itu; seakan-akan tidak adanya kesadaran dari masyarakat untuk melakukan kewajibannya.<sup>12</sup>

Argumentasi tersebut diperkuat oleh H. Bohari yang menyatakan bahwa “Dengan mencantumkan istilah iuran wajib, diharapkan terpenuhinya ciri bahwa pajak dipungut dengan bantuan dari dan kerja sama wajib pajak, sehingga perlu pula dihindari penggunaan istilah paksaan.”<sup>13</sup>

Dr. Soeparman Soemahamidjaja dalam disertasinya yang berjudul “Pajak Berdasarkan Asas Gotong Royong”, Unpad, Bandung, tahun 1964, menyatakan definisi pajak sebagai berikut:

“Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup



---

Santoso Brotodihadjo, 2013, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet. 23, Bandung: Refika, hlm. 5.  
H. Bohari, 2010, *Pengantar Hukum Pajak*, Ed. Revisi, Cet. 8, Jakarta: Rajawali 24.

biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”<sup>14</sup>

Dalam pengertian tersebut terdapat penekanan atas bentuk kolektif untuk memenuhi kepentingan publik yang dalam hal ini yang dimaksudkan untuk menutup biaya produksi yang dihasilkan oleh negara, diperlukan sifat kolektif antar warga negara yang secara tidak langsung memberikan makna bahwa pembayaran pajak bertitik pada gotong royong dari wajib pajak tersebut, dan pengembaliannya atau pengalokasian dari dana pajak tersebut semata-mata dikembalikan kepada si wajib pajak itu pula.

“Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang digunakan untuk melaksanakan pembangunan bagi seluruh rakyat Indonesia.”<sup>15</sup> Dalam pengertian yang diberikan oleh Angger Sigit dan Fuady Primaharsya tersebut, penerimaan yang diperoleh oleh negara bertujuan atas pembangunan nasional dan kepentingan rakyat yang secara tidak langsung merupakan pemenuhan hak yang diberikan negara kepada warga negaranya.

Berdasar dari pengertian tersebut, pajak memiliki beberapa unsur dalam hal ini, (1) Sumber Penerimaan Negara; (2) Pelaksanaan Pembangunan; (3) Seluruh Rakyat Indonesia. Penerimaan Negara menjadi unsur utama dalam sistem hukum pajak sebagai *start point* dalam menjalankan mekanisme perpajakan. Menurut Cort van der Linden,

“Pajak adalah kewajiban penduduk negara untuk dapat menetap serta berusaha dalam negara itu dan memperoleh perlindungan. Jadi

---

Santoso Brotodihadjo, *Op. Cit.*, hlm. 5.

Angger Sigit Pramukti dan Fuady Primaharsya, 2015, *Pokok-Pokok Hukum Pajak*, Yogyakarta: Pustaka Yustisia, hlm. 1.



penduduk negara berhak untuk berusaha dan berhak untuk memperoleh perlindungan (hukum dan sosial ekonomi).”<sup>16</sup>

Dalam literatur berbahasa Inggris, hukum pajak disebut *tax law*, kemudian dalam bahasa Belanda disebut *belasting recht*. “Sementara itu, dalam literatur berbahasa Indonesia digunakan istilah selain hukum pajak juga hukum fiskal.”<sup>17</sup> Hukum Pajak dalam arti sempit adalah seperangkat kaidah hukum tertulis yang mengatur hubungan antara pejabat pajak dengan wajib pajak yang memuat sanksi hukum.<sup>18</sup> Hukum pajak dalam substansinya mengatur terkait pejabat pajak yang mengeluarkan ketetapan atas pajak baik keseharusan, pengenaan, dan seluruh objek dan subjek pajak.

Hukum Pajak merupakan seluruh peraturan-peraturan yang dimana negara memiliki wewenang atas pengambilan/pemungutan harta yang dimiliki oleh masyarakat dan mengembalikannya kembali dalam bentuk kepentingan-kepentingan publik sehingga hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan antara negara dan warga negaranya.

Senada dengan Djafar, menurut H. Bohari, Hukum Pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.

Dengan lain perkataan hukum pajak menerangkan:



---

H. Bohari, 2010, *Op. Cit.*, hlm. 21.  
Muhammad Djafar Saidi, 2018, *Pembaruan Hukum Pajak*, Ed. terbaru, Cet. 5, Ajawali Pers, hlm. 1.  
*Ibid.*

1. Siapa-siapa wajib pajak (subjek pajak);
2. Objek-objek apa yang dikenakan pajak (objek pajak);
3. Kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah;
4. Timbulnya dan hapusnya hutang pajak;
5. Cara penagihan pajak, dan
6. Cara mengajukan keberatan dan banding pada peradilan pajak.<sup>19</sup>

Kedua pengertian dari hukum pajak tersebut dengan melalui kaidah-kaidah komparatif maka menghasilkan kesimpulan bahwa pemerintah sebagai pejabat pajak, memiliki wewenang atas seluruh bentuk pungutan kepada rakyat dalam hal ini selaku wajib pajak demi menunjang kebutuhan publik.<sup>20</sup>

Berbeda dengan pengertian hukum pajak yang dikemukakan oleh R. Santoso Brotodiharjo, mengutip dalam karya Suparno, yaitu:

“Hukum pajak yang juga disebut hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang Pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak (Wajib Pajak).”<sup>21</sup>



<sup>19</sup> H. Bohari, *Op. Cit.*, hlm. 29.

Kaidah komparatif merupakan metode analisis yang digunakan dengan berdasar pengambilan gagasan dan gabungan atas gagasan yang lainnya dengan pada metode kausalitas, asas, dan prinsip-prinsip yang melahirkan gagasan aru sebagai bentuk kesepakatan atas teori yang dihadirkan oleh pemikir. Suparno, 2012, *Hukum Pajak (Suatu Sketsa Asas)*, Cet. 3, Semarang: Pustaka hlm. 49.

Dalam pengertian yang diberikan oleh Santoso Brotodiharjo, terdapat frasa kekayaan yang digunakan dan menitikberatkan atas harta yang dimiliki oleh orang-orang atau badan-badan hukum. Pada Kamus Besar Bahasa Indonesia makna kekayaan diberikan batasan yaitu perihal (yang bersifat, berciri) kaya. Kaya dimaknakan berupa mempunyai banyak harta (uang dan sebagainya). Dalam definisi menurut Santoso Brotodiharjo lebih memfokuskan pada fungsi *budgeter* dari pajak, sedangkan pajak masih mempunyai fungsi lainnya, yaitu fungsi mengatur.<sup>22</sup> Beberapa bentuk fungsi mengatur atau yang dapat kita katakan dengan fungsi *regulerend* yang dilaksanakan oleh sistem perpajakan diantaranya meliputi skema pemungutan pajak, dasar pengenaan pajak, dan sistem pemungutan pajak yang dimana hal tersebut mengacu pada fungsi pengaturan bagi warga negara demi menunjang kebutuhan dan kemakmuran rakyat.

Fungsi *Budgeter* merupakan mekanisme dalam memasukkan dana secara maksimal ke kas negara berdasarkan peraturan perundang-undangan. Hal ini mengasumsikan bahwa negara melakukan pemungutan pajak dengan unsur paksaan untuk memperoleh sebanyak-banyaknya pasokan dana dari warga negara untuk dikembalikan kepada warga negara tersebut. Penulis menilai bahwa definisi dari hukum pajak tersebut dapat mengindikasikan bahwa negara dalam proses pemungutan pajaknya, tidaklah mempertimbangkan sistem moralitas ketika pemungutan pajak

tidak menekankan pada fungsi mengatur/*regulerend* untuk



---

Angger Sigit Pramukti dan Fuady Primaharsya, *Op. Cit.*, hlm. 8.

ketertiban dan sistem keadilan kepada warga negara dan juga moralitas terhadap ketetapan perpajakan sebagai *legal standing* pemungutan pajak.

Dalam dasar menganalisa kesesuaian antara definisi terkait hukum pajak tersebut dan analisis keilmuan umum, dengan melalui kaidah/kerangka logika yang menurut penulis merupakan literatur penunjang atas suatu definisi pengetahuan, penulis mengacu dalam karya Syaikh Falah al-' Abidi melihat kaidah logika yang ditawarkan sesuai dengan nalar yang digunakan oleh penulis. Dalam karyanya, Syaikh Falah tersebut menjelaskan terkait basis logika dalam penghukuman keabsahan kebenaran ilmu pengetahuan yaitu dalam memahami nilai universal esensial yang dimiliki suatu objek dengan memahami tiga kerangka universal yaitu universal jenis atau *genus* yang melingkupi seluruh objek ilmu pengetahuan yang dapat membagikan hakikatnya (individu berdikari), universal golongan atau *spesies* yang merupakan bagian dari hakikat yang telah dibagikan oleh *genus*, dan universal pembeda atau *diferensia* yang merupakan perbedaan antara hakikat satu dan hakikat yang lainnya.<sup>23</sup>

Mengacu dalam definisi hukum pajak yang telah dituliskan diatas, bahwa secara maknawi baik hubungan antar warga negara, wajib pajak dan pemungut pajak ditempatkan dalam *spesies* (jenis dari hal-hal yang bersifat universal). Sedangkan hukum pajak ditempatkan dalam *genus*

huan yang dinyatakan bahwa hukum pajak meliputi unsur



---

Syaikh Falah al-' Abidi dan Sayyid Sa'ad al-Musawi, 2019, *Buku Saku Logika aras Ringkas*, Jakarta: Sadra Press, hlm.40-41.

hubungan warga negara dan wajib pajak serta pemungut pajak. Serta *diferensia* bahwa secara implisit pajak merupakan salah satu dari beberapa pungutan lain yang diantaranya iuran, sumbangan, dan retribusi yang diberikan kepada negara. Dengan hal tersebut, bahwa definisi hukum pajak yang telah dijabarkan oleh penulis sebelumnya yang menerangkan terkait perspektif dari beberapa ahli ilmu hukum pajak terkait definisi tersebut telah memiliki keabsahan dan dapat secara sah digunakan sebagai doktrin dalam ilmu hukum pajak ataupun rujukan dalam akademisi sebagai bahan ajar.

Sumber penerimaan negara tidak hanya berasal dari pajak. “Selain dari pajak, penerimaan negara juga berasal dari kekayaan alam, bea cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari perusahaan milik negara, dan sumber-sumber lain.”<sup>24</sup>

Penulis memandang bahwa dalam mempertimbangkan terkait kebenaran definisi dari hukum pajak diperlukan beberapa kaidah logika untuk dapat menganalisis pengertian yang dijabarkan oleh beberapa ahli hukum pajak. Dan hal tersebut menjadi indikator utama alasan penulis mengambil beberapa definisi dari hukum pajak yang telah dijabarkan sebelumnya dengan memberikan pertimbangan melalui kaidah penilaian yang digunakan oleh penulis dan dianggap sesuai dalam memberikan batasan dan penjabaran atas definisi dari pajak yang dimana memiliki



---

Angger Sigit Pramukti dan Fuady Primaharsya, *Op. Cit.*, hlm. 10.

dominasi dalam sistem ekonomis dan hukum pajak yang memiliki dominasi dalam sistem yuridis.

### **A.1.b) Tinjauan Umum Tentang Kedudukan Hukum Pajak**

Secara implisit, penulis telah menjabarkan terkait hukum publik dimana terdapat pengaturan-pengaturan mengikat yang terkait antara negara dan warga negara. Hukum Pajak merupakan salah satu dari beberapa bentuk hukum yang terdapat dalam hukum publik. Secara jelas bahwa hukum pajak mengatur antara pemungut pajak yaitu pemerintah dan wajib pajak yaitu warga negara.

Menurut Rochmat Soemitro yang merupakan salah satu ahli hukum pajak Indonesia, Hukum Publik mengatur hubungan antara pemerintah dengan rakyatnya. Hukum ini dapat dirinci lagi sebagai berikut:

1. Hukum Tata Negara
2. Hukum Tata Usaha (Hukum Administratif)
3. Hukum Pajak
4. Hukum Pidana<sup>25</sup>

Kedudukan Hukum Pajak merupakan bagian dari hukum publik dimana secara jelas bahwa pemerintah mengambil bagian dan bersentuhan langsung kepada warga negara dalam sistem perpajakan.

Dalam hukum pajak terdapat beberapa perbedaan pandangan terkait kedudukan hukum pajak yang dikeluarkan oleh ahli hukum yang



---

Aristianti Widyaningsih, 2017, *Hukum Pajak dan Perpajakan dengan Mind Map*, Bandung: Alfabeta, hlm. 9.

menganggap bahwa hukum pajak merupakan bagian dari kajian ilmu hukum yang berdiri sendiri dengan beberapa argumentasi dan pandangan keilmuan.

Di muka telah dikatakan bahwa hukum pajak adalah sebagian dari hukum publik yaitu hukum yang mengatur hubungan antara penguasa atau Pemerintah dengan warganya.<sup>26</sup> Beberapa pendapat ahli mengatakan bahwa hukum pajak merupakan anak dari hukum tata usaha negara. Hal ini di dukung oleh pendapat dari H. Bohari yang menyatakan bahwa hukum pajak merupakan salah satu bagian dari hukum Tata Usaha Negara (Hukum Administrasi Negara). Bagian lain dari HTUN ini, dapat kita simpulkan pada seluruh kajian hukum administrasi negara secara teoretis yang melingkupi hukum perizinan, hukum pelayanan publik, hukum kontrak publik, dan lain-lain yang dimana terkait dalam turunan Hukum Tata Usaha Negara (Hukum Administrasi) dan Hukum Pajak mengambil bagian dalam hal tersebut.

Kedudukan Hukum Pajak dalam sistem hukum di Indonesia merupakan bagian dari hukum publik. Diperlukan analisis dalam penentuan apakah hukum pajak merupakan hukum yang berdiri sendiri dan berbeda ranah kajian dengan hukum administrasi ataukah iya merupakan turunan dari hukum administrasi itu sendiri. Dalam sistem hukum di Indonesia, banyak ahli yang berpendapat bahwa Indonesia menganut sistem *Eropa*



---

Suparno, *Op. Cit.*, hlm. 49.

*Continental*.<sup>27</sup> Sistem *Eropa Continental* mempunyai ciri-ciri yang lain, di antaranya:

- a. Hukum Publik dan Hukum Privat dipisahkan secara tegas.
- b. Sistem Peradilan tidak mengenal sistem juri.
- c. Metode berpikir hakim dilakukan secara “deduktif”.<sup>28</sup>

Pembagian hukum tersebut menerangkan bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik. Analisis terkait kedudukan hukum pajak dalam sistem hukum di Indonesia ini, dapat kita Analisa dalam beberapa pandangan ahli terkait hal tersebut salah satunya yang telah dikemukakan tadi yaitu pandangan dari H. Bohari yang menilai bahwa Hukum Pajak merupakan anak dari Hukum Tata Usaha Negara. Sekalipun ada yang menghendaki, agar hukum pajak diberikan kedudukan yang tersendiri di samping hukum administrasi (otonomi hukum pajak) dikarenakan hukum pajak juga memiliki tugas lain dari pada hukum administrasi lainnya. Lagi pula, hukum pajak umumnya mempunyai tata tertib dan istilah-istilah tersendiri untuk lapangan pekerjaannya.<sup>29</sup> Terdapat beberapa aliran pandangan yang mengargumentasikan bahwa hukum pajak merupakan kajian ilmu hukum sendiri. Sebagai pelopor dari aliran ini adalah Andriani. Alasannya:



---

Syofyan Hadi, 2016, *Mengkaji Sistem Hukum di Indonesia (Kajian Perbandingan sistem Hukum Lainnya)*, Jurnal Ilmu Hukum, Volume 12 Nomor 24, Fakultas Universitas 17 Agustus 1945, Surabaya, hlm. 169.

*Ibid*, hlm. 166.

Santos Brotodihadjo, *Op. Cit.*, hlm. 10.

- a. Hukum Pajak mempunyai tugas yang bersifat lain daripada pajak dapat dipergunakan sebagai *alat untuk menentukan politik perekonomian*.
- b. Hukum Pajak mempunyai istilah-istilah tersendiri untuk lapangan sendiri.<sup>30</sup>

Hal ini diperkuat dengan pandangan yang senada yang dikemukakan oleh Djafar Saidi dengan pandangan bahwa sesuai dengan adanya reformasi pajak atau yang dapat kita istilahkan sebagai *tax reform* akibat dari kebutuhan negara akan perubahan-perubahan pengaturan pajak, Peraturan Perundang-undangan yang mengatur terkait perpajakan memiliki transisi norma yang dimana mengakibatkan secara tidak langsung bahwa pajak merupakan kajian ilmu hukum yang berdiri sendiri.

“Dasar pemisahan hukum pajak dari hukum administrasi dapat ditinjau dari enam faktor sebagai berikut: sumber hukum pajak berbeda dengan sumber hukum administrasi; objek kajian hukum pajak adalah pajak, sedangkan objek kajian hukum administrasi adalah ketetapan yang bersegi satu yang ditetapkan oleh pejabat tata usaha negara (administrasi negara); subjek hukum pajak adalah wajib pajak, sedangkan subjek hukum administrasi adalah orang atau badan hukum pidana; sanksi administrasi dalam hukum pajak berbeda dengan sanksi administrasi dalam hukum administrasi; penyelesaian sengketa pajak merupakan kompetensi absolut Pengadilan pajak, sedangkan penyelesaian sengketa administrasi negara merupakan kompetensi absolut Pengadilan Tata Usaha Negara; hukum acara yang digunakan untuk menyelesaikan sengketa pajak adalah hukum acara peradilan pajak, sedangkan hukum acara yang digunakan untuk menyelesaikan sengketa tata usaha adalah hukum acara peradilan tata usaha negara.”<sup>31</sup>



---

H. Bohari, *Op. Cit.*, hlm. 29-30.  
Muhammad Djafar Saidi, *Op.Cit.*, hlm. 14.

Analisa tersebut menurut penulis perlu untuk diperkuat dengan memberikan corak bahwa Hukum Pajak merupakan kajian ilmu hukum tersendiri yang secara jelas bahwa peradilan pajak memiliki kedudukan dalam sistem peradilan yang memiliki mekanisme sendiri sesuai yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak Bagian Kedua Pasal 2 yaitu: "Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak."<sup>32</sup> Dari penjabaran tersebut, bahwa sistem beracara dalam peradilan pajak pula memiliki alur penyelesaian sengketa dan tata beracara sendiri sehingga hal ini menciptakan konsekuensi dengan gamblang bahwa nalar dalam perpajakan tidak dapat diidentikkan dengan penggunaan nalar dalam administrasi dan oleh karena itu diperlukan revolusi dalam kajian ilmu hukum pajak yang perlu untuk dikembangkan oleh beberapa pemikir ahli pajak atau sarjanawan dalam membentuk aspek teoretis yuridis dalam kedudukan hukum pajak yang tidak lagi menjadi anak dari tata usaha negara dan memiliki fungsi mengatur serta substansi yang berbeda atas kajian hukum administrasi dengan tujuan mendukung gagasan bahwa kedudukan hukum pajak dalam kajian ilmu hukum memiliki studi tersendiri diantara pembagian hukum publik lainnya.



---

Lihat Pada Pasal 2 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 'engadilan Pajak.

### A.1.c) Tinjauan Umum Tentang Subjek Pajak dan Objek Pajak

Pembayaran Pajak merupakan kewajiban bagi setiap wajib pajak yang telah memenuhi syarat-syarat objektif sebagai penanggung pajak. Namun bukan hanya sekadar menjadi kewajiban, ketika ditinjau dalam aspek dasar filosofis perpajakan, pajak bukan hanya merupakan kewajiban bagi warga negara melainkan, demi pemenuhan falsafah ilmu hukum dimana hukum mengatur terkait hak dan kewajiban warga negara, pajak merupakan hak bagi setiap wajib pajak untuk turut andil dalam pembangunan nasional dan penunjang kemakmuran rakyat dalam bernegara.

Dalam garis besar subjek dan objek pajak, secara sederhana bahwa subjek pajak merupakan orang atau badan yang menjadi penanggung atas kewajiban membayar pajak sedangkan objek pajak merupakan harta kepemilikan dalam barang dan jasa yang ditentukan besaran nilai (nominal) yang dimiliki oleh wajib pajak dan memenuhi syarat-syarat objektif sebagai objek pajak. Subjek pajak adalah orang yang dituju oleh Undang-Undang untuk dikenakan pajak.<sup>33</sup> Dalam perpajakan di Indonesia menganut sistem *Self Assessment* dimana hal tersebut merupakan mekanisme pemenuhan atas kewajiban subjek pajak dalam menghitung, melaporkan, dan membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang telah diberikan.



---

Aristanti Widyaningsih, *Op. Cit.*, hlm. 24.

### A.1.c.1) Subjek Pajak

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 12 ayat (1) menyatakan: "Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak."<sup>34</sup> Dengan kata lain bahwa sistem tersebut menitikberatkan terhadap penentuan besarnya pajak yang perlu dibayarkan kepada wajib pajak dengan tidak bergantung pada Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Sistem *Self Assessment* tersebut pula telah memberikan kejelasan terhadap fungsi dari wajib pajak sekaligus menerangkan secara eksplisit bahwa kedudukan wajib pajak diposisikan sebagai subjek dari pajak itu sendiri. Dalam hal ini terdapat pula istilah wajib pajak yang berarti subjek pajak yang sudah memenuhi syarat-syarat objektif sehingga kepadanya diwajibkan membayar pajak.<sup>35</sup> Subjek pajak tersebut meliputi seluruh wajib pajak yang dianggap telah memiliki hak dan kewajiban dalam sistem perpajakan. Subjek Pajak adalah orang, badan, atau kesatuan lainnya yang memenuhi syarat-syarat subjek, yaitu yang bertempat tinggal atau



---

Lihat Pada Pasal 12 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 07 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Angger Sigit Pramukti dan Fuady Primaharsya, *Op. Cit.*, hlm. 70.

berkedudukan di Indonesia.<sup>36</sup> Selaku subjek pajak, memiliki golongan dan sifat dalam pengenaan pajak yang harus dibayarkan apakah dasar pengenaan pajak terutang tersebut mengikuti keadaan atau kondisi dari wajib pajak atau tidak mengikuti keadaan dan diberikan ketetapan pajak terutang sesuai dengan objek pajak yang dimiliki. Sedangkan dalam UU KUP tersebut tidak menjabarkan secara jelas terkait pengertian dari subjek pajak melainkan definisi dari wajib pajak. Secara sederhana bahwa yang dimaksudkan subjek pajak yaitu warga negara yang telah memenuhi syarat objektif sebagai wajib pajak yang diatur melalui ketentuan undang-undang. Penjabaran terkait Subjek Pajak dapat dianalisa melalui Pasal 2 ayat (1) UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang menyatakan:

“Yang menjadi Subyek Pajak adalah:

- a. 1) orang pribadi atau perseorangan;  
2) warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan, menggantikan yang berhak;
- b. badan yang terdiri dari perseroan terbatas, perseroan komanditer, badan usaha milik negara dan daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, persekutuan, perseroan atau perkumpulan lainnya, firma, kongsi, perkumpulan koperasi, yayasan atau lembaga, dan bentuk usaha tetap.”<sup>37</sup>

Subjek Pajak merupakan fokus utama dalam dasar pengenaan pajak. Dimaksudkan bahwa subjek pajak menjadi dasar utama dalam menjalankan sistem perpajakan di Indonesia dikarenakan ia menjadi pemenuh hak dan kewajiban pajak dan sekaligus menjadi unsur pendukung



---

Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, 2010, *Asas Dan Dasar n*, Ed. Revisi, Cet. 2, Bandung: Refika Aditama, hlm. 75.  
Lihat Pada Pasal 2 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun ang Pajak Penghasilan.

utama pembiayaan negara dalam menjalankan kepentingan publik demi kesejahteraan rakyat.

Dalam memberikan prediksi terhadap subjek pajak itu sendiri, penulis meninjau bahwa seluruh warga negara yang telah menggunakan seluruh jenis barang dan jasa oleh negara selaku pemungut pajak memiliki kewajiban untuk diberikan potongan nilai yang harus dibayar demi menunjang pembangunan nasional yang akan dijalankan dengan berdasar telah mengukuhkan diri sebagai wajib pajak dengan memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak sebagai syarat administratif untuk melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Maka, penulis menganggap bahwa sudah sepatutnya bahwa seluruh warga negara dapat dianggap sebagai wajib pajak dalam hal ini terklasifikasikan dalam subjek pajak di Indonesia dikarenakan keterikatan antara pemungut pajak dan wajib pajak bersentuhan langsung terhadap barang dan jasa yang dimana pemerintah telah memfasilitasi hal tersebut dan warga negara menggunakan hal tersebut walaupun terdapat penduduk yang belum terdata secara administratif namun menggunakan fasilitas umum dan warga negara tersebut masih belum dapat dikenakan pajak dengan dasar bahwa belum memenuhi syarat-syarat objektif sebagai wajib pajak namun patut untuk diperhatikan, bahwa warga negara yang sudah seharusnya membayar pajak, diharuskan memperhatikan pajak terutang yang dimiliki melalui



dan pembayaran maupun surat ketetapan pajak yang  
kan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Pajak memiliki bentuk atau sifat dari pajak subjektif dan pajak objektif yang merupakan ketentuan dari suatu pajak apakah ketetapan yang dikeluarkan mengikuti dari subjek pajak itu sendiri atau tidak bergantung terhadap kondisi dari subjek pajak tersebut. Pajak yang subjektif (atau pribadi) adalah pajak yang besarnya ikut ditentukan oleh keadaan dan status wajib pajak yang dicerminkan melalui keterangan apakah wajib pajak tersebut masih bujang, kawin, kawin dengan telah memiliki anak, dan sebagainya. Sedangkan pajak yang objektif adalah pajak yang besarnya tidak dipengaruhi oleh keadaan dan status wajib pajak, melainkan ditentukan melalui keadaan dari suatu objek pajak, seperti Cukai Tembakau, Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Pertambahan Nilai, dan Sebagainya.<sup>38</sup> Sedangkan berdasar dari golongan atau cara pemungutannya, pajak diklasifikasikan dalam dua golongan yaitu pajak langsung dan pajak tidak langsung. Subjek Pajak dari pajak langsung adalah tetap, dan dikenakan secara periodik, sedangkan subjek pajak dari pajak tidak langsung adalah tidak tetap, melainkan hanya dikenakan pajak secara insidental (terjadi atau dilakukan hanya pada kesempatan atau waktu tertentu saja), jika *tatbestand* (keadaan atau perbuatan yang menurut undang-undang dapat dikenai pajak) yang ditentukan oleh undang-undang dipenuhi.<sup>39</sup>



---

Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Op. Cit.*, hlm. 75.  
*Ibid.*

Perlu untuk digaris bawahi, pada golongan pemungutan pajak tidak langsung terdapat perbedaan mendasar antara subjek pajak dan wajib pajak dimana subjek pajak dapat dipredikatkan sebagai pelaku pajak atau yang dikenakan pajak namun wajib pajak merupakan pihak yang bertanggungjawab atas pembayaran pajak oleh subjek pajak. Wajib pajak tersebut pula dapat berupa individu maupun badan. Lebih lanjut definisi dan pandangan atas wajib pajak diterangkan dalam buku “Kejahatan di Bidang Perpajakan” yang menyatakan:

“Pada hakikatnya, wajib pajak tidak boleh terlepas dari konteks perorangan agar tetap dalam kedudukannya sebagai orang pribadi. Sementara itu, badan sebagai wajib pajak, dapat berupa badan tidak berstatus badan hukum dan badan yang berstatus badan hukum, baik yang tunduk pada hukum privat maupun yang tunduk pada hukum publik.”<sup>40</sup>

Sedangkan menurut John Stuart Mill<sup>41</sup> menyatakan,

“Pajak langsung adalah pajak yang dikenakan terhadap orang yang harus menanggung dan membayarnya. Sedangkan Pajak tidak langsung dikenakan terhadap orang yang harus menanggungnya, tetapi dapat diharapkan pihak ketiga untuk membayarnya.”<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, 2012, *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, Cet. 2, Rajagrafindo Persada, Jakarta, hlm. 34.

<sup>41</sup> John Stuart Mill (1806-1873), merupakan ahli ekonomi Inggris yang memperlopori perbedaan antara pajak langsung dan pajak tidak langsung. J. S. Mill adalah seorang filsuf Inggris yang berkontribusi terhadap pemikiran-pemikiran terkait isu sosial, politik, ekonomi. Salah satu pemikiran terbesar filsafat Mill yaitu perspektif kebebasan manusia sebagai pembenaran atas kemerdekaan yang dimiliki setiap individu. Pemikiran Mill tersebut dipengaruhi dan beraliran utilitarianisme (kemanfaatan) yang mengembangkan pemikiran dari Jeremy Bentham, dalam utilitarianis. Salah satunya terkait ri hukum itu sendiri yang merupakan kemanfaatan. Ia menganggap bahwa tujuan hukum hanya berdasar pada kemanfaatan dengan melihat bahwa perpektif memiliki kebebasan tiap individu yang diluruskan melalui otoritas kenegaraan kemanfaatan yang melingkupi keadilan dan kepastian dari hukum itu sendiri, apai.

Santoso Brotodihadjo, *Op. Cit.*, hlm. 100.



Penulis meninjau bahwa fungsi dari adanya pembagian golongan maupun sifat dari subjek pajak tersebut, digunakan sebagai alat analisis dalam menentukan penetapan pajak maupun peraturan dan kebijakan perpajakan yang diberikan kepada seluruh subjek pajak sehingga tercipta dikotomi-dikotomi pengenaan pajak dan memberikan kepastian dan keadilan kepada wajib pajak sesuai dengan penggunaan objek pajak secara individual tersebut.

### **A.1.c.2) Objek Pajak**

Objek Pajak merupakan segala sesuatu dalam hal ini penulis memberikan batasan dalam barang dan jasa yang terdapat dalam masyarakat yang digunakan dan memiliki manfaat atau keuntungan baik secara individual maupun kepada komunitas individu yang dapat dikenakan nilai pajak sesuai dengan ketentuan Undang-Undang dan dianggap perlu untuk dilakukan pungutan atas objek tersebut. Objek pajak adalah segala sesuatu karena undang-undang sehingga dapat dikenakan pajak.<sup>43</sup> Meskipun segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan objek yang dapat dikenakan pajak (*tatsbestand*), namun dalam menentukan objek tersebut *fiscus* harus jeli jangan sampai menimbulkan kerugian bagi wajib pajak.<sup>44</sup> Jangan sampai penentuan objek pajak dapat menimbulkan kegaduhan dalam masyarakat atau menghambat

omian.<sup>45</sup>



---

Muhammad Djafar Saidi, *Op. Cit.*, hlm. 55.

H. Bohari, *Op. Cit.*, hlm. 67.

Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Op. Cit.*, hlm. 95.

Lebih lanjut, dijabarkan bahwa objek pajak harus diberikan definisi secara tepat, sehingga tidak terdapat peluang untuk ditafsirkan lain atau lebih daripada maksud dari pembuat undang-undang. Bahasa hukum, susunan kata dan penggunaan istilah dalam hal ini sangat menentukan.<sup>46</sup> Dalam hal ini penentuan terkait suatu objek dapat dikatakan sebagai objek pajak melalui analisis yang dilakukan oleh pemerintah (*fiscus*) dengan melihat bahwa objek tertentu sudah seharusnya diberikan ketentuan pajak dan ditempatkan baik pajak pusat maupun pajak daerah sesuai dengan ketentuan Undang-Undang. Dikarenakan objek pajak dapat menyentuh dalam seluruh ranah di masyarakat, maka penulis memandang bahwa diperlukan penegasan dan asas keterbukaan atas dasar penentuan suatu objek dikatakan sebagai objek pajak dan analisis radikal dalam menentukan sesuatu menjadi objek pajak melihat bahwa terdapat keadaan dimana suatu objek seharusnya tidak dikenakan pajak tertentu yang dapat berubah menjadi objek yang dapat dikenakan pajak. Dalam hal ini Djafar Saidi memberikan penjabaran atas pemikiran penegasan oleh Rochmat Soemitro bahwa "segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau objek pajak, baik keadaan, perbuatan, maupun peristiwa."<sup>47</sup>

Lebih lanjut:

"Keadaan, misalnya kekayaan seseorang pada suatu saat tertentu, memiliki kendaraan bermotor, radio, televisi, memiliki tanah atau barang tak bergerak lainnya, menempati rumah tertentu (kebanyakan secara statis/tetap); Perbuatan, misalnya melakukan penyerahan barang karena perjanjian, mendirikan rumah atau



---

*Ibid.* Hlm. 96.  
Muhammad Djafar Saidi, *Op.Cit.*, hlm. 55.

gedung, mengadakan pertunjukan atau keramaian, memperoleh penghasilan, bepergian ke luar negeri; Peristiwa, misalnya kematian, keuntungan yang diperoleh karena secara tak terduga, pokoknya segala sesuatu yang terjadi di luar kehendak manusia.”<sup>48</sup>

Dimaksudkan bahwa dalam tiga kondisi tersebut, diperlukan analisa mendalam terkait manfaat, pertimbangan, dampak kepada masyarakat, bentuk perubahan nilai yang nantinya dikeluarkan dalam ketetapan pajak untuk menentukan bahwa objek tersebut merupakan objek yang dapat dikenakan sebagai objek pajak sehingga menciptakan kepastian hukum selaku dari tujuan hukum itu sendiri.

## **A.2) Tinjauan Umum Tentang Asas-Asas Penentuan Objek Pajak dan Pengenaan Pajak**

Dalam pengaturan untuk menentukan suatu objek pajak yang dikenakan kepada wajib pajak. Segala sesuatu yang terdapat di masyarakat dapat dijadikan sebagai objek pajak. Hal ini diistilahkan sebagai *tatbestand*. Suatu penentuan objek pajak berdasar pada keputusan administrasi pemerintahan oleh pejabat pajak. Terdapat beberapa indikator yang dikeluarkan oleh ahli pajak yang salah satunya dikemukakan oleh Djafar yang menyatakan:

“Segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau objek pajak, baik keadaan, perbuatan, maupun peristiwa. Misalnya sebagai berikut.

1. Keadaan, misalnya kekayaan seseorang pada suatu saat tertentu memiliki kendaraan bermotor, radio, televisi, memiliki tanah atau barang tak bergerak lainnya, menempati rumah tertentu (kebanyakan secara statis/tetap);

perbuatan, misalnya melakukan penyerahan barang karena perjanjian, mendirikan rumah atau gedung, mengadakan



---

*Ibid.*, hlm. 56.

pertunjukan atau keramaian, memperoleh penghasilan, bepergian ke luar negeri.

3. Peristiwa, misalnya kematian, keuntungan yang diperoleh secara mendadak, anugerah yang diperoleh karena secara tak terduga, pokoknya segala sesuatu yang terjadi di luar kehendak manusia.<sup>49</sup>

### A.2.a) Tinjauan Pengertian Asas Hukum

Asas dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia merupakan dasar (sesuatu yang menjadi tumpuan berpikir atau berpendapat). Dalam kaidah ilmu pengetahuan, segala ruang lingkup filsafat ilmu pengetahuan memiliki sandaran atas norma atau kaidah-kaidah dasar yang bersifat *inheren* dalam diri tiap individu. Norma umum tersebut secara garis besar tidak dapat dinafikan oleh tiap kelompok masyarakat dalam memandang realitas eksternal diluar daripada dirinya. Titik tumpu dalam menemukan basis filosofis untuk menangkap segala problematika yang ada, didasari atas pandangan dunia seseorang dimana hal tersebut bersandar pada epistemologi yang digunakan oleh tiap-tiap individu. Murtadha Muthahhari<sup>50</sup> mengemukakan pendapat bahwa dalam mengambil

---

<sup>49</sup> *Ibid.*

<sup>50</sup> Murtadha Muthahhari merupakan seorang *mutakallim (teolog)* dan filsuf yang menjadi salah satu dari sebagian banyak rohaniawan Iran berpengaruh di zamannya hingga sekarang. Muthahhari dalam banyak karyanya yang beberapa telah penulis baca diantaranya Pengantar Epistemologi Islam, Filsafat Teoretis dan Praktis, Filsafat Materialisme, Falsafah Akhlak, Manusia Sempurna, dan lain-lain berusaha untuk menjabarkan terkait nilai etis dalam diri tiap manusia yang dikembangkan menjadi teori moralitas islam. Muthahhari lahir pada tanggal 3 Februari 1920 di Kota Fariman. Pada umur 13 Tahun ia telah menjalani Pendidikan-pendidikan filsafati yang berusaha untuk membendung maraknya penggunaan Teori Marxisme dimana berusaha untuk mengubah hal-hal fitriah dalam diri manusia salah satunya kesadaran sosial yang ingin diubah sejak manusia dari lahir sehingga tidak terjadi ketimpangan sosial. Penulis menganggap bahwa ia dapat digunakan sebagai basis analitis dalam melihat segala problematika dan penelitiannya dalam melihat realita hukum yang tidak sesuai dan walaupun ia teoretis, Muthahhari telah memberikan dampak besar terhadap pemikiran dalam menganalisa terkait sistem perpajakan yang ada di Indonesia yang dimana menjadi sandaran penulis dalam bernalar dan menggunakan logika yang sesuai pastinya juga memahami dasar-dasar perpajakan. Menurut data, terdapat 120



kedudukan berupa ideologi diperlukan menemukan kaidah-kaidah norma yang didasari atas pandangan dunia dan sudut pandang tiap individu menggunakan basis alat pengetahuan yang digunakan. Salah satunya basis empiris yang bersandar dari indra akan menghasilkan perspektif materialis dan hal tersebut menjadi dasar falsafah dalam melahirkan asas atau ideologi yang terus dikembangkan menjadi basis pemikiran individu. Sandaran dan dasar dari berbagai ideologi adalah pandangan dunianya. Pandangan Dunia ialah bentuk dari sebuah kesimpulan, penafsiran, dan hasil kajian berkenaan dengan alam semesta, manusia, masyarakat, dan sejarah.<sup>51</sup> Penulis menggunakan gagasan tersebut dengan mengasumsikan bahwa asas, tercipta berasal dari hal-hal yang fundamental (indrawi) dan berkembang menjadi norma dasar sebelum hal tersebut menjadi norma praktis. Asas tersebut menjadi postulasi atas kehendak-kehendak individu dalam berperilaku sehingga dalam memberikan modifikasi dari terciptanya asas tersebut, diperlukan implementasi konkret yang salah satunya dapat dianalisa terkait dari asas pemungutan pajak itu sendiri.

Secara umum bahwa suatu tatanan sistem hukum yang salah satunya terlingkupi yaitu hukum pajak, memerlukan kerangka prinsipalitas



---

desertasi yang menganalisa terkait kajian pemikiran Muthahhari, 900 Makalah dari sumber ia yang mengangkat tema pemikiran dari Muthahhari. Dan oleh karena hal penulis memandang bahwa pemikiran yang ditawarkan oleh Muthahhari memiliki terhadap alat analisis penulis dalam meneliti kajian ilmu hukum pajak.

Murtadha Muthahhari, 2021, *Teori Pengetahuan: Catatan Kritis atas Berbagai Epistemologis*, Cet. 3, (terjemahan oleh Muhammad Jawad Bafaqih), Yogyakarta: Alfabeta, hlm. 2.

dalam penentuan kerangka tersebut. Eksistensi dari norma hukum tidak dapat terlepas dari adanya penataran suatu asas hukum. Menurut Maria Farida, menyatakan bahwa sifat dari suatu norma hukum terbagi menjadi: perintah (*gebod*), larangan (*verbod*), pengizinan (*toestemming*), dan pembebasan (*vrijstelling*).<sup>52</sup> Norma hukum menjadi dasar terhadap pengaturan kebebasan masing-masing individu serta implikasi terhadap ketertiban umum. Setiap peraturan yang ada berangkat dan didasarkan oleh hal yang bersifat umum yang dapat berlaku bagi setiap warga negara serta relevansi terhadap kebiasaan masyarakat dalam berperilaku.

Dalam dasar pembentukan asas, atau dapat dikatakan sebagai penemuan asas yang secara sifat memiliki postulasi yang dapat diterima secara keseluruhan, Scholten menggambarkan bahwa sebuah asas hukum adalah kecenderungan-kecenderungan atau tendesi yang diisyaratkan oleh pandangan kesusilaan kita pada hukum.<sup>53</sup> Berangkat dari hal tersebut bahwa, asas hukum merupakan dasar pemikiran awal yang berada dibelakang berhadapan dengan sistem hukum atau norma hukum yang ada. Sedangkan menurut Sudikno menyatakan:

“bahwa asas hukum bukan merupakan hukum kongkrit, melainkan merupakan basis pikiran dasar yang umum dan abstrak, atau merupakan latar belakang peraturan kongkrit yang terdapat dalam dan di belakang setiap sistem hukum yang terjelma dalam Peraturan Perundang-Undangan dan putusan hakim yang merupakan hukum



---

Maria Farida Indrati, 2020, *Ilmu Perundang-undangan 1: Jenis, Fungsi, dan atan*, Yogyakarta: Kanisius, hlm. 37.

Sudikno Mertokusuma, 2009, *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar*, a: Liberty, hlm. 4.

positif dan dapat ditemukan dengan mencari sifat-sifat atau ciri-ciri yang umum dalam peraturan kongkrit tersebut.”<sup>54</sup>

Lebih konkret pada pandangan oleh Bellefroid memberikan gagasan bahwa: asas hukum umum adalah norma yang dijabarkan dari hukum positif dan yang oleh ilmu hukum tidak dianggap berasal dari aturan-aturan yang lebih umum.<sup>55</sup> Bahwa, suatu asas hukum merupakan hasil daripada abstraksi tertentu yang diinterpretasi melalui norma hukum yang ada.

Menurut Robert Alexy, bahwa terdapat perbedaan diantara asas hukum dan aturan hukum dimana asas hukum adalah suatu (*Optimierungsgebote*) yang berarti aturan yang mengharuskan bahwa sesuatu berdasarkan kemungkinan-kemungkinan yuridis dan faktual seoptimal mungkin direalisasikan. Sedangkan dalam aturan hukum tertentu, merupakan sesuatu yang memuat larangan dan selalu dapat tidak dipatuhi.<sup>56</sup>

Menurut Theo Hujibers berpendapat bahwa asas hukum merupakan sebuah prinsip-prinsip yang dianggap mendasari atau hal fundamental hukum dan merupakan titik tolak berpikir tentang hukum.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Sudikno Mertokusumo, 2010, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, hlm. 43.



<sup>55</sup> Rokilah dan Sulasno, 2021, *Penerapan Asas Hukum Dalam Pembentukan Perundang-Undangan*, Jurnal Ilmu Hukum, Volume 5 Nomor 2, Fakultas Ilmu Politik, dan Ilmu Hukum, Serang, hlm. 180.

JJ. H. Bruggink, 2011, *Refleksi Tentang Hukum: Pengertian-Pengertian Dasar ori Hukum*, (terjemahan B. Arief Sidharta), Bandung:PT Citra Aditya Alumni, hlm.

Theo Hujibers, 1995, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Kanisius, hlm. 79.

Secara penjabaran bahwa dasar penemuan asas dapat dianalisa melalui pandangan dari norma dasar yang disepakati (*konsensus*) oleh masyarakat. Berkaitan dengan asas, penulis telah berusaha menjabarkan terkait dasar pembentukan asas yang telah di jelaskan sebelumnya melalui kaidah-kaidah ilmu pengetahuan yang secara konseptual memiliki relevansi dalam teori pengertian asas hukum. Terkait asas pemungutan pajak, hal tersebut pula ditemukan melalui basis pandangan beberapa pemikir ahli pajak yang dimana disepakati oleh khalayak luas melalui kebutuhan-kebutuhan perpajakan, nilai esensialitas pajak dalam kenegaraan, dan norma masyarakat memandang pajak secara objektif. Hal ini menjadi dasar pembentukan asas dalam pemungutan pajak. Penulis memiliki beberapa kesepakatan atas pemikir-pemikir yang mengemukakan terkait asas (landasan falsafah) dalam pemungutan pajak.

#### **A.2.b) Pendapat Ahli Tentang Asas-Asas Umum Perpajakan**

Hasil dari analisa terkait pembentukan asas yang telah dijelaskan oleh penulis pada tinjauan pengertian asas hukum, maka secara objektif pendapat ahli terkait asas yang telah disepakati oleh masyarakat memiliki keabsahan atas teori asas yang dikemukakan tersebut. Mengutip dalam buku H. Bohari,

“Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *Wealth of Nations* mengemukakan 4 (empat) asas pemungutan pajak yang disebut “*The Four Maxims*” yaitu:



*quality* (Asas Persamaan), asas ini menekankan bahwa pada arga negara atau wajib pajak tiap negara seharusnya memberikan umbangannya kepada negara, sebanding dengan kemampuan

- mereka masing-masing, yaitu sehubungan dengan keuntungan yang mereka terima dibawah perlindungan negara.
2. *Certainty* (Asas Kepastian), asas ini menekankan bahwa bagi wajib pajak, harus jelas dan pasti tentang *waktu, jumlah, dan cara pembayaran pajak*.
  3. *Convenienvy of Payment* (Asas Menyenangkan), dimana pajak seharusnya dipungut pada waktu dengan cara yang paling menyenangkan bagi para wajib pajak.
  4. *Low Cost of Collection* (Asas Efisiensi), asas ini menekankan bahwa biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih dari hasil pajak yang akan diterima.”<sup>58</sup>

Asas tersebut dapat dijadikan sebagai sandaran atas dasar asas pokok perpajakan sebagai tolak ukur kebijakan pajak yang dikeluarkan. Sekalipun menurut Hofstra maxim ke-3 dan ke-4 dianggapnya hanya bersifat memberi petunjuk dalam pelaksanaannya.<sup>59</sup> Dalam penggunaan dan pengembangan asas tersebut agar asas pemungutan pajak yang digunakan dapat berkembang dan memiliki relevansi terhadap sistem perpajakan di Indonesia, hal tersebut diperkhusus oleh Djafar Saidi yang menyatakan bahwa,

“Negara dalam melakukan pemungutan pajak terikat pada yurisdiksi dari negara yang bersangkutan. Yurisdiksi merupakan ruang lingkup penggunaan wewenang untuk memungut pajak pada warganya maupun warga negara asing yang bertempat tinggal atau berkedudukan di negara tersebut sehingga tidak menimbulkan pembebanan berat bagi yang kena pajak.”<sup>60</sup>

Melalui nalar penggunaan asas pemungutan pajak yang relevan di sistem perpajakan Indonesia, menurut penulis diperlukan menjabarkan terkait asas yang lebih tidak abstrak atau menkonkretkan dari asas yang dikemukakan oleh Adam Smith sehingga lebih memberikan kepastian



---

H. Bohari, *Op. Cit.*, hlm. 42.  
Santoso Brotodihadjo, *Op. Cit.*, hlm. 28.  
Muhammad Djafar Saidi, *Op.Cit.*, hlm. 155.

terkait asas yang digunakan yang dapat diklasifikasikan sebagai asas pengenaan pajak. Lebih lanjut, menyatakan:

“Berdasarkan Asas Sumber, Menurut yurisdiksi pemungutan pajak berdasarkan asas sumber bahwa pemungutan pajak tidak dapat dilepaskan dengan sumber atau tempat objek pajak itu berada; Berdasarkan Asas Kewarganegaraan, yurisdiksi pemungutan pajak dikenakan pajak bukan objek pajak melainkan adalah status atau kedudukan warga negara dari setiap orang pribadi yang berasal dari negara yang mengenakan pajak. Walaupun orang pribadi yang bersangkutan tidak bertempat tinggal atau berkedudukan pada negara yang hendak melakukan pemungutan pajak, terhadap orang pribadi itu yang merupakan warga negaranya, dilakukan pemungutan pajak terhadap yang bersangkutan; Berdasarkan Asas Tempat Tinggal, kebalikan dari yurisdiksi pemungutan pajak berdasarkan kewarganegaraan adalah yurisdiksi pemungutan pajak berdasarkan asas tempat tinggal. Pemungutan pajak dilakukan oleh negara berdasarkan tempat tinggal atau kedudukan wajib pajak.”<sup>61</sup>

Penulis meninjau dan menganalisa bahwa asas yang terkhusus dalam kajian ilmu hukum pajak, berpotensi dalam memberikan keadilan, kepastian, dan kemanfaatan hukum yang menjadi tujuan hukum. Beberapa pemikir lain juga mengemukakan terkait asas-asas pokok perpajakan. Salah satunya yaitu W.J. de Langen dengan mengemukakan *Asas Daya-Pikul* yang dimana secara terminologis, asas tersebut merupakan asas yang memberikan penekanan bahwa seharusnya seluruh wajib pajak memiliki beban pajak yang sama yang dalam hal ini ketika wajib pajak yang memiliki pendapatan tinggi, maka diberikan pembebanan yang tinggi pula dan wajib pajak yang berpendapatan rendah atau menurut Langen diistilahkan sebagai wajib pajak yang dibawah *basic need*, diberikan anan yang rendah dan yang tidak berpendapatan diberikan



---

*Ibid.*, hlm. 156-157.

pembebasan pajak. Asas tersebut memiliki keidentikan dengan Asas *Equality* yang dikemukakan oleh Adam Smith sehingga penulis memandang bahwa sudah tidak diperlukan menjabarkan terkait asas yang digunakan oleh beberapa pemikir lain yang sebenarnya telah dilingkupi oleh teori *the four maxims* tersebut. Beberapa pemikir lain pula mengembangkan postulasi atas asas pokok perpajakan dengan mengemukakan terkait Asas Ekonomis yang secara langsung merupakan salah satu fungsi *budgeter* dalam pajak dan Asas Administratif yang merupakan fungsi *regulerend*. Penulis memandang bahwa kerangka nalar yang dikemukakan oleh dua pemikir yang telah disebutkan diatas, telah memberikan postulasi atas pemikiran asas-asas yang berkembang hingga sekarang. Landasan Ekonomis dan Administratif menurut penulis ada baiknya sudah tidak digunakan sebagai asas fundamental (dapat digunakan ketika terjadi kekosongan asas yang dapat dikatakan mustahil) dalam perpajakan dikarenakan kembali secara sandaran relevansi perpajakan di Indonesia, sudah jelas dan memiliki tingkat rasionalitas bahwa titik awal perpajakan di Indonesia dengan melihat basis tujuan pajak yaitu demi kesejahteraan rakyat dan meningkatkan pembangunan nasional, nilai ekonomis dan administratif telah dilingkupi oleh asas-asas maupun penerapan dalam pajak di Indonesia sehingga menurut analisa penulis dua pandangan asas yaitu Adam Smith dengan penjabaran atas asas yang bersifat sangat



tersebut dan Djafar Saidi atas asas yang dapat diterapkan dalam praktik (pembuatan produk hukum pajak di Indonesia) relevan dan

objektif dijadikan sebagai sandaran memahami kajian Ilmu Hukum Pajak. Secara implisit bahwa penulis mengelaborasi kedua asas tersebut hingga dapat menjadi bahan kepastian dalam asas hukum pajak sehingga penerapan dalam perpajakan di Indonesia seharusnya berbasis pada dua teori asas yang dikemukakan diatas. Oleh karena hal tersebut, penulis mengharapkan bahwa kedua pandangan terkait asas yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat digunakan sebagai bahan rujukan yang secara fundamental ditekankan kepada pemerintah dalam mengeluarkan ketetapan-ketetapan perpajakan.

### **A.2.c) Asas Keadilan Sebagai Dasar Pemajakan**

Dalam setiap tata hukum orang akan dapat melihat tiga kerangka dasar yang bekerja pada waktu yang bersamaan, yaitu hukum sebagai putusan yang memiliki otoritas (positivitas), hukum sebagai tatanan (koherensi), dan hukum sebagai pengaturan hubungan antar manusia yang tepat (keadilan).<sup>62</sup> Keadilan menjadi sebuah kata yang tidak lazim semenjak kejayaan hukum positif abad-19. Keadilan seakan-akan menjadi hal yang lebih mengikat kepada masyarakat dibandingkan pada tatanan sistem hukum. Diperlukan peninjauan lebih lanjut terkait hal tersebut dengan berdasar bahwa diperlukan wujud keadilan kembali dalam pengaturan aturan-aturan hukum. Hal ini tidak dapat terlepas pada aspek-aspek yang

sistemik dalam norma hukum yang ada. Sebagaimana konsepsi



---

Satjipto Raharjo, 2007, *Biarkan Hukum Mengalir*, Jakarta: Kompas, hlm. 33.

*rechtstaat* yang mengedepankan kepastian hukum sebagai asas utamanya, dalam pergolakan perkembangan ilmu pengetahuan terjadi dialektisasi atau diskursus yang umumnya menciptakan paradigma anomali yang dapat diartikan sebagai merubah kemapanan aspek tertentu sebagai peninjauan ulang dalam usaha menguji relevansinya kepada masyarakat. Salah satu anti-tesa dari adanya paradigma tersebut merupakan *rule of law* yang banyak dikembangkan oleh para yuris negara yang bercorak *anglo-saxon*. Penulis mencantumkan hal tersebut dikarenakan terdapat perbedaan secara mendasar antara *rechtstaat*<sup>63</sup> dan *rule of law*<sup>64</sup> dalam mendefinisikan suatu keadilan. Menurut Mirza Satria dalam tesisnya yang berjudul Hubungan Tarik-Menarik antara Asas Kepastian Hukum (Legal Certainty) Dengan Asas Keadilan (Substantial Justice) Dalam Putusan-Putusan Mahkamah Konstitusi menyatakan, bahwa *rechtstaat* hanya menafsirkan rasa keadilan sebagai kesesuaian penegakan hukum dengan bunyi undang-undang itu sendiri, sedangkan dalam *rule of law* yang lebih dipentingkan adalah tegaknya keadilan tanpa harus terikat pada formalitas

---

<sup>63</sup> *Rechtstaat* merupakan konsep negara hukum atau negara konstitusional yang memberikan pembatasan antar pemerintah dan hukum yang mengatur terkait kekuasaan absolut yang dimiliki oleh negara harus dijalankan berdasar atas dasar hukum yang adil. *Rechtstaat* merupakan konsep dimana pengaturan antar pemerintah dan yang diperintah harus dijalankan sebagaimana suatu norma hukum dan bukan melainkan dari kekuasaan absolut. Konsep tersebut berdasar pada prinsip kepastian hukum dan bentuk pengawasan pemerintahan salah satunya pada pemisahan kekuasaan trias politica yang bahkan disinggung oleh Montesquie bahwa tujuan dari adanya pemisahan kekuasaan tersebut untuk membatasi kekuasaan antar satu sama lain. Prinsip dari *Rechtstaat* salah satunya yaitu asas proporsionalitas serta badan yudikatif dan eksekutif tunduk pada ketetapan dangan legislatif tunduk pada asas- asas konstitusional.

Berbeda dengan *Rechtstaat*, *Rule of Law* merupakan prinsip hukum dimana haruskan berdasar pada wewenang hukum dalam masyarakat sebagai *social* salah satu unsur dasar dari *rule of law* yaitu berdasar dari *equality before the law* setiap individu memiliki kedudukan yang sama di mata hukum serta penjaminan manusia melalui undang-undang dan putusan hakim di pengadilan



procedural.<sup>65</sup> Keadilan dalam *rule of law* disebut sebagai “keadilan sebagai keteraturan” (*justice as regularity*) ini istilah yang lebih baik di bandingkan dengan “keadilan formal” (*formal justice*).<sup>66</sup>

Hukum dan keadilan adalah dua elemen penting yang saling terkait dan tak terpisahkan antara satu sama lain.<sup>67</sup> Hukum Negara bertujuan tidak hanya untuk memperoleh keadilan namun juga untuk mendapatkan kebahagiaan (*eudaimonia*) bagi semua warga negara.<sup>68</sup>

Pada pandangan Roscoe Pound, menyatakan bahwa tugas utama dari hukum suatu negara adalah *social engineering*. Menurutnya bahwa hukum harus mengedepankan kepentingan-kepentingan yang dimiliki oleh masyarakat. Menurut Soetiksno, Pound mengemukakan tiga golongan mengenai kepentingan yang dilindungi oleh hukum pada suatu negara:

1. Kepentingan Umum (*public interests*), kepentingan-kepentingan umum yang utama. (a) Kepentingan negara sebagai badan hukum dalam tugasnya untuk memelihara kepribadian dan hakekat negara. (b) Kepentingan negara sebagai pengawas dari kepentingan sosial;
2. Kepentingan Individual (*individual interest*). Mengenai kepentingan perirangan ada tiga macam; (a) kepentingan kepribadian (*interest of personality*); (b) kepentingan-kepentingan dalam hubungan rumah tangga (*interest in domestic relations*); (c) kepentingan mengenai harta benda (*interest of substance*);
3. Kepentingan kemasyarakatan (*social interest*). Pound menyebutkan ada enam kepentingan-kepentingan sosial utama; (a) kepentingan mengenai perlindungan keadaan damai dan ketertiban, perlindungan kesehatan dan keselamatan, perlindungan mengenai adanya keamanan tentang perjanjian dan pendapatan; (b)



<sup>65</sup> Mirza Satria Buana, 2010, *Hubungan Tarik-Menarik Antara Asas Kepastian .egal Certainty) Dengan Asas Keadilan (Substantial Justice) Dalam Putusan-Vahkamah Konstitusi*, Tesis, Pascasarjana Magister Ilmu Hukum Universitasnesia, hlm. 64.

John Rawls, 2006, *Teori Keadilan*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, hlm. 298.

Andre Ata Ujan 2009, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Kanisius, hlm. 17.

*Ibid*, hlm. 44.

keamanan mengenai lembaga-lembaga sosial yang mencakup perlindungan hubungan-hubungan di rumah tangga dan peraturan-peraturan hukum untuk menjamin lembaga-lembaga perkawinan atau yang melindungi keluarga sebagai satu lembaga sosial; (c) kepentingan masyarakat tentang kesusilaan umum menaruh perhatian terhadap perlindungan tata susila masyarakat; (d) kepentingan kemasyarakatan mengenai pemeliharaan sumber-sumber kemasyarakatan; (e) kepentingan kemasyarakatan mengenai kemajuan umum; (f) kepentingan kemasyarakatan mengenai kehidupan perorangan.<sup>69</sup>

Teori tersebut yang menjabarkan terkait kepentingan-kepentingan yang harus dilindungi oleh negara kepada warga negaranya adalah usaha dalam meninjau kembali sistem hukum khususnya hukum yang responsif mengikuti perkembangan zaman demi pemenuhan keadilan.

Secara penalaran, bahwa tujuan utama dalam pengaturan perpajakan semata-mata menciptakan keadilan kepada seluruh warga negara dan oleh karena hal tersebut, maka diperlukan untuk meninjau konsep keadilan sebagaimana beberapa ahli mengemukakan pendapatnya, dan keadilan tersebut dapat di transplantasikan ke dalam pengaturan pajak dan merubah paradigma terkait keseharusan membayar pajak. Dan hal tersebut telah dikemukakan oleh Plato dalam bukunya yang berjudul Republik yang “menotulensikan” hasil dialektika dari Socrates pada zaman Filsafat Yunani menyinggung terkait keadilan yang dapat kita kaitkan pada distribusi keadilan yang menyatakan:

“Kalau begitu, katakan padaku, hai engkau yang menjadi ahli waris gumen, apa yang dikatakan Simonides, dan menurutmu apakah inggih mengatakan keadilan?”

---

Soetiksno, 2008, *Filsafat Hukum*, Bagian 2 cet. X, Jakarta: Pradnya Paramita, 3.



“Dia mengatakan bahwa pembayaran kembali utang itu adalah adil, dan dengan berkata begitu menurut saya tampaknya dia benar.”<sup>70</sup>

Pembahasan mengenai prinsip keadilan dalam perspektif hukum, merupakan pembahasan yang bersifat metayuridis. Prinsip Keadilan tersebut menyatakan bahwa konsep pajak terutang yang dikeluarkan melalui kebijakan perpajakan, didasari atas utang warga negara dimana negara telah memberikan fasilitas umum dan akan terus mengembangkan pembangunan demi memenuhi kepentingan umum sehingga demi menunjang hal tersebut maka warga negara diasumsikan terutang atas penggunaan fasilitas tersebut. Oleh karena hal tersebut, keadilan menjadi basis fundamental dalam pembayaran maupun pemungutan pajak dimana negara dan warga negara, sama-sama berada pada titik timbal balik atas transplansi kekayaan tersebut. Pada makna yang disampaikan oleh Plato (*pembayaran kembali utang itu adalah adil, dan dengan berkata begitu menurut saya tampaknya dia benar*) dalam menerangkan terkait keadilan, dapat memberikan kejelasan terkait nalar perpajakan dalam terma pemungutan dan keharusan dalam membayar pajak. Ditegaskan kembali oleh Aristoteles yang merupakan salah satu tokoh Hukum Alam Filsafat Yunani dengan memberikan pandangan keadilan distributif (*distributive justice*) atau proses penyaluran keadilan yang dalam salah satunya karyanya, menegaskan terkait dimana keadilan tercipta ketika segala persepaktif tiap individu memiliki rasa kebajikan atau kebaikan dan



---

Plato, 2002, *Republik*, Diterjemahkan oleh Sylvester G. Sukur, Cet. 1, a: Bentang Budaya, hlm. 8.

kesamaan persepsi. Pemikiran Aristoteles mengenai keadilan dapat dipelajari dalam karyanya *Nicomachean Ethics*, politik, dan retorika. Terkhusus dalam buku *Nicomachean Ethics*, sepenuhnya ditujukan bagi keadilan, yang berdasarkan filsafat umum Aristoteles, mesti dianggap sebagai inti dari filsafat hukumnya, “karena hukum hanya bisa ditetapkan dalam kaitannya dengan keadilan.”<sup>71</sup> Maka konsep keadilan tersebut dinyatakan objektif ketika tiap individu yang menjadi objek atas keadilan merasakan hal yang diterima adalah baik (perlu ditekankan oleh penulis bahwa terma baik yang ditegaskan tersebut ditafsir secara kesenangan yang dianggap oleh Aristoteles). Dan keadilan seperti ini merupakan konsepsi keadilan yang secara individual diterima (ketika perspektif dari penerima menganggap bahwa hal tersebut merupakan kebajikan ataupun kebaikan dan kesamaan persepsi). Aristoteles menyatakan:

“It is also the case that the life of these people is pleasureable in itself. For experiencing pleasure is an aspect of the soul, and each person finds pleasure in that of which he is said to be found, as a horse-lover it in a horse, and someone who likes wonderful sights finds it in a wonderful sight. In the same way, a lover of justice finds it in the sphere of justice and in general a person with virtue finds pleasure in what accords with virtue. The pleasures of the masses, because they are not pleasant by nature, conflict with another, but the pleasures of those who are fond of noble things are pleasant by nature.”<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Subhan Amin, 2019, *Keadilan Dalam Perspektif Filsafat Hukum Terhadap Masyarakat*, Jurnal Pemikiran Keislaman dan Tafsir Hadis, Volume 8 Nomor 1, Institut Agama Islam Negeri Bengkulu, hlm. 2.

<sup>72</sup> Aristotle, 2000, *Nicomachean Ethics*, Cambridge University Press, United Kingdom, p. 14. “Kehidupan orang-orang ini pula menyenangkan dalam dirinya sendiri. Karena merasakan kesenangan adalah aspek batiniah, dan setiap orang dapat an kesenangan dimana ia dikatakan ditemukan, seperti seorang pecinta kuda di ekor kuda, dan seseorang yang menyukai pemandangan yang indah annya dalam pemandangan yang indah. Dengan cara yang sama, seorang adilan menemukannya dalam bidang keadilan dan pada umumnya orang yang kerti luhur menemukan kesenangan dalam apa yang sesuai dengan kebajikan. an massa, karena sifatnya tidak menyenangkan, bertentangan dengan yang lain,



Bahwa seorang pencinta keadilan yang dalam hal ini kesenangan dan kebijaksanaan, pada dasarnya menyenangkan ketika mereka menganggap bahwa hal tersebut merupakan kemuliaan dalam kesetaraan norma masyarakat. Aristoteles menolak sebuah anggapan bahwa hukum hanya sekadar alat konveksi praktis semata, seperti sistem birokrasi prosedural-formil, pengatur lalu lintas, menghukum pelaku kejahatan, atau bahkan memaksa warga negara untuk membayar pajak.

Kemudian ditegaskan kembali dan dikembangkan oleh John Rawls dalam bukunya *A Theory Of Justice* yang menyatakan:

“Distrust and resentment corrode the ties of civility, and suspicion and hostility tempt men to act in ways they would otherwise avoid. So while the distinctive role of conceptions of justice is to specify basic rights and duties and to determine the appropriate distributive shares, the way in which a conception does this is bound to affect the problems of efficiency, coordination, and stability. We cannot, in general, assess a conception of justice by its distributive role alone, however useful this role may be in identifying the concepts of justice. We must take into account its wider connections; for even though justice has a certain priority, being the most important virtue of institutions, it is still true that, other things equal, one conception of justice is preferable to another when its broader consequences of justice is preferable to another when its broader consequences are more desirable.”<sup>73</sup>

---

tetapi kesenangan orang-orang yang menyukai hal-hal mulia pada dasarnya menyenangkan.” (Terjemahan oleh Penulis).

<sup>73</sup> John Rawls, 1971, *A Theory Of Justice*, Harvard University Press, Revised Edition, United States of America, p. 6. “Ketidakpercayaan dan kebencian merusak ikatan kesopanan, dan kecurigaan serta permusuhan mempengaruhi manusia untuk dapat bertindak dengan cara yang seharusnya mereka hindari. Jadi, pada peranan ciri konsepsi keadilan adalah untuk menentukan hak dan kewajiban dasar dan untuk menentukan bagian penyaluran yang sesuai hingga cara konsepsi tersebut pasti akan mempengaruhi efisiensi, koordinasi, dan stabilitas. Secara umum kita tidak dapat menilai konsep hanya dengan peran distributifnya, betapapun bermanfaatnya peran tersebut mengidentifikasi konsep keadilan. Kita tetap harus mempertimbangkannya yang lebih luas; dikarenakan meskipun keadilan memiliki prioritas tertentu, bahkan institusi yang paling penting, masih benar bahwa hal-hal lain yang sama, keadilan lebih disukai daripada yang lain ketika konsekuensi keadilannya yang



Bahwa dalam konsep keadilan, titik utama yang perlu untuk menjadi perhatian utama yaitu terkait hak dan kewajiban dasar yang sepatutnya ditentukan sehingga bagian distribusi keadilan dapat tersalurkan dan keadilan dapat mencakup hal yang lebih luas (secara general). John Rawls berpendapat bahwa seluruh manusia memiliki konsep keadilan yang sama namun dalam menerapkan keadilan tersebut, terjadi perbedaan perspektif antar manusia yang dalam menerima keadilannya. Hal tersebut menyatakan bahwa konsep keadilan yang sama yang dimiliki oleh tiap manusia sepatutnya diterapkan dalam menganalisa hak dan kewajiban dasar yang dimiliki. Perbedaan penerapan keadilan atas konsep keadilan yang sama tersebut menjadi problem atas pandangan kesetaraan keadilan. Dan karena hal tersebut, penulis menilai bahwa pada titik tersebutlah hukum positif datang untuk memberikan kepastian keadilan yang dapat diterima oleh seluruh manusia. Bagi Rawls, keadilan diputuskan dengan berdasar dari *veil of ignorance* yaitu prinsip dalam masyarakat untuk tidak memiliki jenis pengetahuan tertentu yang memungkinkan prosesi tawar-menawar menjadi tidak adil. Setiap pihak seharusnya tidak memposisikan dirinya dalam masyarakat dengan tingkatan yang berbeda. Bahkan, mengutip dari pandangan Oinike Natalia Harefa yang menginterpretasikan pandangan keadilan atas Rawls menyatakan:

“Oleh karena itu, perlu didasari dua hal penting. Pertama, setiap hak sepakat untuk tunduk pada ‘keadaan setara’. Kedua, setiap hak memahami tentang teori ekonomi, organisasi sosial dan

---

lebih disukai daripada yang lain ketika konsekuensinya yang lebih luas. Lebih.” (Terjemahan oleh Penulis).



psikologi manusia. *Veil of ignorance* berfungsi untuk memastikan bahwa sejak awal tidak ada yang diuntungkan atau dirugikan dalam pilihan prinsip kesetaraan. Posisi awalnya adalah berupa status quo yang sesuai dan dengan demikian kesepakatan mendasar dicapai secara adil.”<sup>74</sup>

Lebih lanjut bahwa pada dasarnya pihak terkait dapat memilih dua prinsip keadilan yaitu *equal liberty* atau kebebasan yang setara dimana setiap orang diberikan hak yang sama, dan *difference principle* atau prinsip pembeda dimana terjadi ketidaksetaraan dalam distribusi keadilan, atau dapat dikatakan dalam konsepsi hak yang sama dapat dimungkinkan terjadi ketidaksetaraan yang dikhususkan pada pihak yang dilindungi atau yang paling dirugikan dalam masyarakat. Dalam prinsip kedua tersebut memberikan penekanan atas ketidaksetaraan sosial dan ekonomi dan distribusi keadilan bertugas sebagai penjaga dalam pembagian terhadap sarana pajak dan penyesuaian atas hak milik pribadi maupun kolektif. Dan Rawls melanjutkan bahwa “Ketimpangan sosial dan ekonomi mesti diatur sedemikian rupa sehingga (a) dapat diharapkan memberi keuntungan semua orang, dan (b) semua posisi dan jabatan terbuka bagi semua orang.”<sup>75</sup> Pada akhirnya, teori Rawls tersebut menekankan bahwa prinsip pertama, merupakan penentuan atas hak dasar tiap orang dan prinsip kedua didasari pada usaha memaksimalkan nilai-nilai keadilan pada pihak



---

<sup>74</sup> Oinike Natalia Harefa, 2020, *Ketika Keadilan Bertemu Dengan Kasih: Sebuah bandingan Antara Teori Keadilan Menurut John Rawls Dan Reinhold Niebuhr*, Jilid 1, Bidang Teologi, Pendidikan, Sains, Humaniora, dan Kebudayaan, Volume 13 universitas Dumaguete Philipines, hlm. 40.

<sup>75</sup> John Rawls, 2019, *Teori Keadilan: Dasar-dasar Filsafat Politik untuk Keadilan dan Kesejahteraan Sosial dalam Negara*, Cet. 3, (terjemahan oleh Uzair Fauzan Prasetyo), Yogyakarta: Pustaka Belajar, Cet. 3, hlm. 72.

yang dirugikan untuk mencapai kesetaraan. Untuk mencapai keadilan, Rawls mengemukakan bahwa keadilan seharusnya menjadi *fairness* dimana keadilan sebagai prosedural murni yang secara garis besar dikemukakan bahwa keadilan berlaku bukan pada hasil maupun tujuannya tetapi pada sistemnya dengan didasarkan bahwa, bentuk kesetaraan yang merupakan pemberian hak yang sama bukan semata-mata sebagai kebebasan yang sebebaskan-bebasnya melainkan pemberian kesempatan yang sama atau *equality* dengan bentuk penghukuman kebenarannya berdasar pada keyakinan melalui prinsip keadilan. Prinsip keadilan tersebut memiliki peranan dimana termuat dalam perjanjian yang mengatur kebebasan dasar individual yang dilindungi oleh konstitusi dengan penerapan yang adil. Secara garis besar bahwa Rawls mengemukakan berdasar dari prinsip pertama dan kedua, haruslah bersifat hirarkis dikarenakan bentuk kesetaraan awal yaitu kesempatan yang sama atau hak dan kebebasan yang dimiliki oleh tiap individu pada prinsip pertama tidak dapat diganggu gugat seperti pada kesempatan untuk memilih dan hak untuk dipilih. Hal ini menjadi nilai dasar pada filsafat Rawls. Selanjutnya pada prinsip kedua bahwa keadilan dalam sosial dan ekonomi tidak dapat bertentangan dengan prinsip pertama misalnya pada ketersinggungan antara kebebasan untuk memilih dan pemenuhan ekonomi individu. Tidak dapat dipungkiri bahwa kebutuhan ekonomi merupakan aspek kebutuhan



ang dapat menciptakan individu merasa puas. Namun hal tersebut nya tidak dapat dikaitkan dengan hak dan kebebasan memilih dan

dipilih. Hal ini menjadi titik awal Rawls dalam menentukan bahwa keadilan berpaku pada sistemnya bukan melainkan dari proses dan tujuannya. Rawls memaknai keadilan sebagai sebuah aturan-aturan yang terstruktur dalam masyarakat, dimana dalam masyarakat tersebut tidak bisa dinafikan adanya perbedaan karakteristik nilai-nilai dan tujuan yang berbeda. Namun semuanya dapat eksis, bekerjasama dan bahkan berkompetisi dengan damai. Aturan yang terstruktur inilah yang menjadi sumber ketertiban dalam masyarakat.<sup>76</sup> Lebih jauh bahwa John Rawls, mengakui bahwa prinsip keadilan tersebut merupakan konsep politik yang berarti pula bahwa konsep tentang moral yang diaplikasikan dalam ranah yang spesifik, terutama dalam bidang sosial politik dan institusi ekonomi.<sup>77</sup> *Justice as a Fairness* oleh Rawls dapat digunakan sebagai kerangka dasar dalam demokrasi konstitusional. Prinsip keadilan yang pertama menyangkut distribusi dari kebebasan dasar yang sama bagi setiap orang dalam arti kesamaan. Kebebasan dasar yang utama ialah Hak Asasi Manusia yang wajib diberikan secara sama untuk setiap orang. Pandangan Rawls tentang dua prinsip diatas sesuai dengan prinsip keadilan Aristoteles yakni jika satu dengan yang lain mempunyai persamaan harus diperlakukan sama, jika berbeda harus pula diperlakukan beda, akan tetapi dalam porsi yang sama dalam konteks keadilan.<sup>78</sup>



---

Mirza Satria Buana, *Op. Cit*, hlm. 74.

Ibid.

Ferry Irawan Febriansyah, 2017, *Keadilan Berdasarkan Pancasila Sebagai Sosfifis Dan Ideologi Bangsa*, Jurnal Ilmu Hukum, Volume 13 Nomor 25, Sekolah Ma Islam Muhammadiyah Tulungagung, hlm. 9.

Hal ini dapat berimplikasi pada sandaran dimana nilai perpajakan, seharusnya bergantung pada prinsip keadilan pertama dimana hak dan kewajiban dasar oleh warga negara haruslah terpenuhi dalam penggunaan objek pajak itu sendiri. Dan secara tahapan, sifat pajak subjektif harus didasarkan pasca dari pajak objektif dengan dasar bahwa pajak objektif memiliki nilai pasti dalam pembayarannya sehingga negara dapat memiliki gambaran atas anggaran pembangunan nasional yang direncanakan. Berbanding terbalik pada golongan pajak tidak langsung yang nilai ekonomisnya bersifat dinamis. Hal tersebut perlu untuk ditekankan melihat bahwa pemerintah dapat menjadikan penerimaan pajak langsung sebagai bentuk penerimaan primer dalam pembangunan nasional dan pajak tidak langsung sebagai penunjang atas pembangunan nasional yang telah diselenggarakan melalui penerimaan pajak langsung. Hal ini yang akan penulis jabarkan pada tinjauan pustaka dalam rumusan masalah kedua. Dalam menjawab tantangan pengaturan perpajakan dalam memberikan keadilan, Jean Bodin, pemikir awal tentang kedaulatan negara, berpendapat bahwa negara berdaulat seharusnya memperoleh pendapatan dari kekayaan yang dimilikinya.<sup>79</sup> Bodin menganggap bahwa kedaulatan yaitu *la puissance absolute et perpetuelle* (kekuasaan mutlak dan langgeng) yang dimiliki oleh negara. Dalam konteks pajak, Thomas Hobbes mulai mengubah cara berpikir dengan menyatakan bahwa pajak



---

Amin Purnawan, 2011, *Rekonstruksi Sistem Pemungutan Pajak Penghasilan dan Berbasis Nilai Keadilan*, Jurnal Dinamika Hukum, Volume 11, Fakultas Universitas Islam Sultan Agung Semarang, hlm. 39.

adalah sumber penerimaan utama negara.<sup>80</sup> Dan dikembangkan oleh Adam Smith yang memandang bahwa hukum pajak menyediakan wadah sebagai kekhususan oleh negara untuk dapat memaksa warga negaranya untuk dapat membayar pajak. Sebagaimana distribusi keadilan yang telah penulis jabarkan pada pemikiran oleh Aristoteles dan perspektif teologis dalam menetapkan sistem perpajakan, hal tersebut kemudian diperkuat oleh Thomas Aquinas. Di *Summa Theologica* (pemikiran utama teologinya) Aquinas menyatakan prinsip “*secundum suum possibilitatem et secundum aequalitatem proportionis*” yang menjadi dasar prinsip dari *ability to pay* di kemudian hari. Walau prinsip tersebut dianggap sebagai prinsip yang terbaru, diperlukan pula analisa terhadap penerapan prinsip tersebut dalam sistem perpajakan di Indonesia melalui UU HKPD.

#### **A.2.d) Asas Keadilan Melalui Pendekatan *Benefit Principle Approach* Dalam Penentuan Objek Dan Dasar Pengenaan Pajak Barang dan Jasa Tertentu**

Sebagaimana asas yang telah penulis jabarkan sebelumnya, dimana prinsip perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith dengan teori *The Four Maxims* sebagaimana penggunaannya dalam asas yang bersifat filosofis dan Djafar Saidi dengan landasan yurisdiksi atas 3 asas perpajakannya dalam tataran praktis, diperlukan untuk meninjau terkait asas keadilan dalam penerapan prinsip perpajakan yang digunakan secara

I dengan melihat bahwa kedua teori asas tersebut yang menjadi



---

*Ibid.*

doktrin perpajakan di Indonesia, diperlukan untuk dianalisa dasar prinsip yang digunakan dalam asas keadilan perpajakan. Sistem perpajakan di suatu negara dapat memberikan dampak positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan *self assessment system* sebagai pemenuhan kewajiban. Sejalan dengan asas *equality* yang telah dijabarkan sebelumnya pajak diharuskan terlaksana secara adil dan merata. Keadilan tersebut terbagi atas dua macam sistem keadilan dalam pemungutan pajak dengan menggunakan pendekatan. Pendekatan yang pertama yaitu *Benefit Principle Approach* dan *Ability To Pay Approach*. Pendekatan dalam makna umum digambarkan sebagai alat analisis dalam proses verifikasi suatu objek penelitian. Pendekatan tersebut berangkat dengan dasar atas basis epistemologi rasio empirikal dimana realita dan keharusan yang bersifat inheren dalam artian beranjak pada norma, dianalisis melalui sistem berpikir secara fungsional dengan paradigma individu dalam merancang alat analisis terhadap objek permasalahan. Secara prinsipal, dalam penalaran kaidah hukum pajak, terdapat prinsip keuntungan atau *benefit principle* yang sesuai pada teori yang dikemukakan oleh Adam Smith. Prinsip tersebut memberikan penekanan bahwa pemerintah selaku *fiskus* memiliki wewenang dalam pemungutan pajak atau pungutan yang bersifat paksaan dikarenakan wajib pajak telah menerima manfaat dari adanya negara (fasilitas umum yang telah disediakan oleh pemerintah, berhak untuk



biaya secara paksa). Prinsip tersebut sesuai pada teori gaya pikul

yang dikemukakan oleh Santoso Brotodihadjo dalam bukunya Pengantar Ilmu Hukum Pajak yang menyatakan:

“Juga teori ini pada hakikatnya mengandung kesimpulan, bahwa dasar keadilan pemungutan pajak terletak dalam jasa-jasa yang diberikan oleh negara kepada warga negaranya, yaitu perlindungan atas jiwa dan harta bendanya. Untuk keperluan ini diperlukan biaya-biaya ini dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan itu, yaitu dalam bentuk pajak.”<sup>81</sup>

Secara garis besar, *benefit principle* merupakan pendekatan yang dimana jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak sejalan dengan manfaat yang diterimanya. Sedangkan pada *ability to pay* merupakan pendekatan dimana pajak dibebankan pada wajib pajak berdasar dari kemampuan untuk membayar. Dalam sistem perpajakan di Indonesia kedua pendekatan prinsip tersebut diterapkan dalam penentuan objek pajak dalam pengenaan dan pemungutannya yang berdasar dari apakah pemungutan pajak oleh subjek atautkah objek pajak tersebut (yang tidak memerhatikan kondisi subjek pajak melainkan dari objek pajak tersebut). Hal ini selaras dengan kedua prinsip tersebut. Dalam memudahkan wajib pajak dalam melakukan pelaporan wajib pajak maupun pendaftaran sebagai wajib pajak, tentu hal ini berdasar dari asas keadilan dimana seluruh wajib pajak mendapatkan kemudahan dalam pengurusan perpajakan. Salah satu contohnya bahwa dengan adanya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan telah mengatur terkait kepemilikan nomor induk penduduk digunakan sebagai Nomor Pokok Wajib Pajak

yang menciptakan keselarasan atas prinsip pajak yang ada dan

---

Santoso Brotodihadjo, *Op.Cit.*, hlm. 32.



diterapkan di Indonesia. Dalam tataran praktis tersebut telah jelas bahwa sistem perpajakan mengedepankan terkait prinsip-prinsip perpajakan dalam penerapannya namun hal ini perlu untuk dilakukan peninjauan ulang terkait makna dari prinsip tersebut melihat bahwa diperlukan kesesuaian antar prinsip dan norma perpajakan yang diterapkan sehingga memudahkan baik pejabat pajak dan wajib pajak untuk mendukung kesejahteraan umum. Benefit principle pada intinya menjelaskan, bahwa fiskus berwenang memungut pajak karena penduduk menerima manfaat dari berdirinya sebuah negara, antara lain seperti dikatakan Otto Eckstein... *The benefit principle calls for a distribution of tax in accordance with the benefits received from the expenditures on which the taxes are spent.*<sup>82</sup> Namun, pada realitanya prinsip tersebut dianggap tidak memiliki tolak ukur kemanfaatan atas pemberian negara. Diakui oleh banyak penulis, bahwa *benefit principle* sejak pertengahan abad ke-20 telah mulai ditinggalkan, karena munculnya prinsip perpajakan yang baru, antara lain *revenue productivity, social justice, economic goals, dan ease of administration and compliance.*<sup>83</sup>

#### **A.2.e) Asas Keadilan Melalui Pendekatan *Ability To Pay Approach* Dalam Penentuan Objek Dan Dasar Pengenaan Pajak Barang dan Jasa Tertentu**

Secara umum bahwa pendekatan *ability to pay*, merupakan prinsip dimana negara dalam pengenaan dan pemungutan pajaknya diharuskan



---

Safri Nurmantu, 2005, *Pengantar Perpajakan*, Ed. 3, Jakarta: Granit, hlm. 22.  
*Ibid.*

memerhatikan kemampuan dari wajib pajaknya dimana terdapat perbedaan nilai ekonomis tiap-tiap warga negara untuk dapat menyerahkan pajak yang harus dibayarkan. Teori tersebut bersandar bahwa penggunaan objek berdasar pada kepemilikan dan penguasaan tiap individu dalam menggunakan objek yang dikenakan pajak. Hal tersebut menjabarkan bahwa prinsip ini merupakan teori daya pikul yang telah penulis jabarkan sebelumnya dengan memerhatikan kemampuan dari subjek pajak terutang. Hal ini tidak dapat terlepas pada asas keadilan yang dikeluarkan pada *canon* pertama yang dikemukakan oleh Adam Smith. Selanjutnya, beberapa pemikir memandang bahwa prinsip *ability to pay* ini dalam mendukung nilai keadilan terbagi atas 2 sub. Selanjutnya pada prinsip *ability to pay* dibedakan antara *horizontal equity* dan *vertical equity*.<sup>84</sup> *Horizontal Equity* merupakan konsep pajak dimana kepada orang-orang yang sama diberikan perlakuan yang sama sedangkan *vertical equity* menyatakan bahwa kepada orang-orang yang tidak sama, maka tidak diperlakukan pula secara sama. Dalam beberapa literatur mengatakan bahwa kedua prinsip dalam *ability to pay* tersebut, dinamakan sebagai keadilan vertikal dan keadilan horizontal. Asas keadilan vertikal menyatakan bahwa wajib pajak mempunyai kemampuan membayar yang semakin besar, maka jumlah pajak terutang yang dibebankan kepada wajib pajak tersebut juga akan semakin besar.<sup>85</sup> Menurut Mansur, didalam



---

Safri Nurmantu, Op.cit., hlm. 22.

Agus Bandiyono dan Daniel Josua Simbolon, 2019, *Tinjauan Syarat Keadilan an Horizontal Wajib Pajak*, Jurnal Demokrasi dan Otonomi Daerah, Vol. 17, hlm. 21.

bukunya Pajak Penghasilan Lanjutan, terdapat dua syarat yang harus dipenuhi untuk mewujudkan keadilan vertikal.<sup>86</sup> Yaitu syarat *unequal treatment for the unequals* yang merupakan seorang wajib pajak akan dibebani jumlah pajak terutang yang berbeda ketika ia berada pada kondisi yang berbeda atau memiliki jumlah kena pajak yang berbeda dan syarat *progression* yang merupakan kebijakan perpajakan dalam dasar pengenaan tarif progresif oleh fiskus kepada wajib pajak.

Dalam syarat keadilan horizontal, menyatakan bahwa dalam hal pemungutan pajak, diharuskan untuk melaksanakan hal tersebut secara umum dan merata atau wajib pajak yang memiliki kemampuan ekonomis atau yang mendapatkan tambahan kemampuan ekonomis atas suatu jumlah penghasilannya dan beban tanggungan yang sama harus dikenakan beban pajak yang sama tanpa membedakan jenis dan sumber pemerolehan penghasilan oleh wajib pajak tersebut. Syarat keadilan tersebut menggunakan prinsip *equal treatment for the equals*.

Prinsip dari *ability to pay* yang telah dijabarkan oleh penulis tersebut, secara relevansi masih digunakan dalam perpajakan dewasa ini. Salah satunya pada sistem pajak penghasilan dan pemberian penghasilan tidak kena pajak.

### A.3) Tinjauan Umum Tentang Pengaturan Pajak



Dalam kajian ilmu hukum segala ketentuan maupun ketetapan akan wujud daripada pengaturan atas objek kajian tertentu. Secara

---

*Ibid.*

konsekuensi bahwa segala bentuk penjaminan hak yang diberikan oleh negara merupakan konsep pengaturan yang bertujuan mencegah hak warga negara saling beririsan. Pengaturan tersebut memiliki beberapa aspek tujuan yang secara yuridis dikeluarkan dengan menganalisa atas kebutuhan maupun perkembangan dari masyarakat itu sendiri.

Dalam kajian ilmu hukum pajak, pada pasal 23 a UUD NRI 1945 menyatakan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.<sup>87</sup> Secara eksplisit hal tersebut memberikan pernyataan bahwa ketentuan tersebut merupakan dasar falsafah perpajakan yang digunakan dalam pengaturan pajak di Indonesia dan dapat diartikan bahwa perpindahan kekayaan (pemungutan pajak) memerlukan persetujuan dari wajib pajak dan menerangkan pula bahwa melalui proses perpindahan tersebut menunjukkan bahwa warga negara yang menjadi wajib pajak memberikan izin atas perpindahan tersebut atau dapat diistilahkan turut berpartisipasi dalam kedaulatan yang dimiliki oleh negara. Dalam beberapa literatur terdapat beberapa pendapat yang dijadikan sebagai asas pajak yang salah satunya pada seruan dalam Perang Kemerdekaan Amerika yaitu “*No Taxation without Representation*” dan “*Taxation without Representation is Robbery*”. Hal ini merepresentasikan bahwa dalam perpajakan, masyarakat memberikan kontribusi kepada negara sebagai bentuk usaha dalam mempertahankan



---

Lihat Pada Pasal 23 A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 15.

kedaulatan negara dan oleh karena hal tersebut masyarakat menerima imbalan atas penggunaan hak yang dimiliki oleh tiap-tiap individu dalam bernegara. Pengaturan pajak tersebut yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah dapat menghasilkan Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang menunjang pembangunan masing-masing daerah terkait. Pendapatan Asli Daerah merupakan indikator utama dalam menentukan derajat suatu pemerintahan yang jika semakin tinggi, maka ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat berada pada tingkat rendah. Pembangunan daerah adalah bagian integral yang merupakan usaha dari suatu daerah dalam mengupayakan pembangunan nasional demi meningkatkan kapasitas yang dimiliki oleh pemerintah daerah agar optimalisasi pemenuhan kebutuhan masyarakat dapat tercapai. Diperlukan untuk meninjau terkait *Ratio Legis* sebagai dasar pemikiran terkait eksistensi peraturan perpajakan dan aspek materiil dalam perpajakan yang bertujuan sebagai fungsi mengatur perpajakan.

### **A.3.a) *Ratio Legis* Dasar Pengaturan Perpajakan**

Sebagaimana dalam pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 menyatakan bahwa Indonesia adalah negara hukum atau *rechtstaat*, suatu pengaturan hukum tidak semata-mata tercipta tanpa penalaran logis dan tiba-tiba yang dibentuk oleh penguasa. Dari dasar tersebut menggambarkan bahwa



hukum memberikan pendasaran pada konsesus antar pemerintah pusat (wakil representatif) yang merupakan bentuk pemenuhan atas kepentingan atau diartikan sebagai kompromi yang bersifat politis. Dengan

adanya bentuk negara hukum tersebut maka segala hubungan antara negara dan rakyatnya tidak dapat terlepas dari adanya pengaturan. *Ratio Legis* merupakan dasar pemikiran atau penalaran yang digunakan sebagai basis fundamental dari lahirnya suatu peraturan hukum yang dimana ditemukan melalui perbandingan rasionalitas. Dalam bentuk peraturan hukum yang ditinjau melalui *ratio legis*-nya diperlukan beberapa kaidah filsafat dalam penemuannya yang salah satunya melalui transisi gejala sosial, maupun kontrak-kontrak yang mengikat yang bersifat kabur oleh masyarakat.

#### **A.3.a.1) Paradigma Pajak Dalam Tinjauan Aspek Ekonomis, Sosiologis, Teologis, dan Kebutuhan Prinsip Keadilan Terhadap Relevansinya Dalam Sistem Perpajakan**

Dengan adanya aspek tersebut, dapat menunjang pengaturan perpajakan terkait relevansi norma hukum terhadap kajian realitas yang terjadi dan efisiensi pemberlakuan norma hukum pajak tersebut.

Pada sistem pemerintahan daerah, terdapat aspek distribusi keadilan. Pada sistem distribusi keadilan menekankan pada pemerataan keadilan yang dimana pemerintah daerah dapat mengoptimalkan keadilan tersebut kepada tiap warga negara. Secara prinsipal bahwa distribusi keadilan tersebut juga merupakan salah satu dari sekian banyaknya tujuan pajak secara konkret. Namun dalam pengembalian atas kontribusi wajib tersebut, pemerintah diharuskan pula melakukan pemungutan yang adil

tiap warganya. Pemungutan tersebut didasari atas keseharusan gara dalam menarik harta kekayaan oleh tiap individu agar



komunitas secara general atau negara tersebut dapat melakukan pengelolaan secara optimal. Contoh konkret yang dapat penulis berikan bahwa seorang warga negara, tidak dapat menjamin keamanan atas dirinya sendiri tanpa perlindungan selain daripada dirinya. Pada titik ini negara datang untuk memberikan penjaminan tersebut. Dan penjaminan tersebut tidak semata-mata dilakukan secara sukarela maupun tanpa nilai dilakukan oleh negara dikarenakan negara telah dapat dipastikan memberikan penjaminan tersebut, maka warga negara demi mendapatkan penjaminan diharuskan untuk memberikan kontribusi kepada negara dan inilah titik dimana pajak menjadi kontribusi wajib bagi wajib pajak.

Secara penalaran bahwa rasionalisasi pada wajib pajak untuk menjawab pertanyaan mengapa harus membayar pajak, yaitu negara memberikan penjaminan dimana seorang individu tidak dapat menjaminkan sesuatu dari dirinya secara individual. Penulis memberikan tinjauan atas aspek pertama yaitu aspek teologis, dimana hal tersebut dapat menjawab alasan utama keseharusan dalam membayar pajak. Pada tinjauan teologisnya, dalam perjanjian baru di Al-Kitab dalam Matius 22 ayat 15-21

Tentang membayar pajak kepada kaisar menyatakan:

“Kemudian pergilah orang-orang Farisi; mereka berunding bagaimana mereka dapat menjerat Yesus dengan suatu pertanyaan. Mereka menyuruh murid-murid mereka bersama-sama orang-orang Herodian bertanya kepada-Nya: “Guru, kami tahu, Engkau adalah seorang yang jujur dan dengan jujur mengejar jalan Allah dan Engkau tidak takut kepada siapa pun juga, sebab Engkau tidak mencari muka. Katakanlah kepada kami pendapat-Mu: Apakah diperbolehkan membayar pajak kepada Kaisar atau tidak?” Tetapi Yesus mengetahui kejahatan hati mereka itu lalu berkata: “Mengapa kamu mencobai Aku, hai orang-orang munafik? Tunjukkanlah



kepada-Ku mata uang untuk pajak itu.” Mereka membawa suatu dinar kepada-Nya. Maka ia bertanya kepada mereka: “Gambar dan tulisan siapakah ini?” Jawab mereka: “Gambar dan tulisan Kaisar.” Lalu kata Yesus kepada mereka: “Berikanlah kepada Kaisar apa yang wajib kamu berikan kepada Kaisar dan kepada Allah apa yang wajib kamu berikan kepada Allah.”<sup>88</sup>

Keseharusan dalam membayar pajak tersebut secara implisit telah ter jelaskan dan secara penalaran teologis, ketetapan yang telah dikeluarkan oleh wewenang yang dalam hal ini otoritas keagamaan, tidak dapat dipredikasikan salah dan hal tersebut menjadi postulasi perpajakan dalam tinjauan aspek teologisnya. Sedangkan dalam teologi islam, nalar perpajakan dapat di identikkan dengan adanya keseharusan membayar zakat oleh tiap muslimin yang memenuhi persyaratan keseharusan membayar. Dalam Al-Quran Surah Al-Baqarah ayat 43 : “*Dan laksanakanlah salat, tunaikanlah zakat, dan rukuklah beserta orang yang rukuk.*”<sup>89</sup> Bahwa zakat tersebut merupakan pemberian harta secara sukarela yang termasuk dalam pembagian wajib kepada umat muslim yang membutuhkan dengan penetapan nominalnya diatur melalui *fiqh islam* sesuai pada kaidah-kaidah keislaman yang relevan. Namun, dalam jurnal Islamic Econ, menyatakan bahwa:

“although zakah can be said to be a kind of tax and the zakah laws can be referred to as a system of taxation, zakah significances are many and it cannot therefore be compared to the existing secular system of taxation. Therefore, it is best that the word zakah is not translated and that Muslims should use the term zakah itself and explain its concept to non Muslims.”<sup>90</sup>



---

Lihat pada Al-Kitab dalam Perjanjian Baru Dalam Matius 22 Ayat 15-21 Tentang Pajak Kepada Kaisar.

Lihat pada AL-Quran Surah Al-Baqarah Ayat 43.

Nur Barizah Abu Bakar and Abdul Rahim Abdul Rahman, 2007, *A Comparative Zakah and Modern Taxation*, Journal KAU: Islamic Econ, Volumw 20 Nomor 1,

Bahwa walaupun zakat dapat diidentikkan dengan pajak, dan hukum zakat dapat pula disebut sebagai hukum perpajakan, zakat dalam konteksnya memiliki aturan tersendiri dan imbalan yang berbeda antara sistem perpajakan. Salah satunya bahwa pembayaran zakat bersifat jelas dan pasti sedangkan pajak bersifat relatif (bergantung pada fiskus dalam memberikan nominal pengenaan pajak). Aspek teologis tersebut secara nalar akan diperkuat oleh Thomas Aquinas yang dijelaskan penulis setelah beberapa aspek historis dan yuridis terjelaskan dibawah.

Ditinjau melalui aspek ekonominya, Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nation* menegaskan bahwa prinsip dalam perpajakan mengutamakan asas *equality* yang merupakan persamaan wajib pajak sesuai dengan kemampuan atau harta kekayaannya dalam membayar pajak (sesuai pada harta yang dimiliki). Dalam pendekatan historis, jauh sebelum munculnya pandangan dari Adam Smith tersebut, asas kesamaan tersebut semata-mata demi menciptakan keadilan yang bersifat universal.

#### **A.3.a.2) Relevansi Tinjauan Kebermanfaatannya Secara Prinsipalitas Dalam Pengaturan Pajak**

Bahwa pajak seharusnya tidak sekadar mengatur berapa banyak seseorang dapat berkontribusi tetapi beban pajak seharusnya bertambah



---

Kulliyah of Economics and Management Sciences International Islamic University p.30. "Sekalipun zakat dapat dikatakan identik dengan pajak dan hukum zakat entikkan dengan sistem hukum pajak, makna dari zakat sangatlah banyak dan dia tidak dapat dibandingkan dengan sistem perpajakan sekuler yang ada. Oleh u, sebaiknya makna zakat tidak diterjemahkan dan umat islam harus akan istilah zakat itu sendiri dan menjelaskan konsepnya kepada non muslim." an oleh Penulis).

sebanding dengan peningkatan kemampuan membayar.<sup>91</sup> Prinsip tersebut bersandar pada kesamaan proporsi yang didapatkan oleh tiap manusia. Dalam manfaat *ability to pay* tersebut memberikan kesesuaian antara kemampuan membayar seseorang yang dalam hal ini pembayaran pajak sesuai dengan apa yang telah ia dapatkan. Dengan adanya faham terkait *ability to pay*, hal tersebut menjadi salah satu prinsip dalam perpajakan dimana pemungutan dan pembayaran disesuaikan dengan kemampuan dari wajib pajak. Sedangkan pada *benefit principle* yang telah penulis jabarkan sebelumnya, yang menjadi penguat atas teori dari Adam Smith, dinilai telah ditinggalkan oleh beberapa pengaturan perpajakan yang tidak lagi menjadikan prinsip tersebut sebagai prinsip dalam perpajakan. Hal tersebut berdasar bahwa prinsip tersebut memiliki nilai subjektifitas tersendiri dimana kemanfaatan hanya dapat ditafsirkan oleh pemerintah (tolak ukur utilistis yang ditentukan oleh pemerintah yang dalam hal ini dapat diartikan sebagai penafsiran satu arah/perspektif) sehingga sistem pemungutan paksa dianggap sebagai hal yang sah dalam perpajakan. Dalam Jurnal Teori Keadilan Pajak, lebih jauh, Joseph M. Dodge menyatakan bahwa:

“The “old” benefit principle of tax fairness, which originated in the Enlightenment period of intellectual history, held that people should contribute to government according to the benefits they receive from it. On its face, the old benefit principle was subject to a critique framed in terms of (1) the impracticality of measuring (nonwelfare type) government benefits received by individuals and (2) the incoherency in maintaining the benefit principle in a welfare state. The new

---

Diakses pada Putusan Nomor 57/PUU-XIV/2016 (perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Terhadap Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2009 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2001 tentang Pajak Bumi dan Bangunan Perseorangan dan Badan Hukum Republik Indonesia Tahun 1945, hlm. 192.



benefits principle attempts to avoid these problems by holding that the proper index for measuring the benefits received from government by an individual taxpayer is the taxpayer's economic well-being, that is how well taxpayers do in the market economy, because government, by providing security, law, and infrastructure (in the broad sense)."<sup>92</sup>

Bahwa prinsip manfaat "lama" dalam keadilan pajak dapat menjadi subjek kritik dengan berdasar pada tidak adanya tolak ukur manfaat pemerintah yang diterima oleh wajib pajak dan tidak memiliki koherensi dalam sistem negara kesejahteraan dan ditegaskan kembali bahwa prinsip tersebut ditutupi oleh prinsip manfaat baru (*ability to pay*) dikarenakan memandang bahwa kesejahteraan ekonomi dalam pemungutan pajak didasarkan pada kepemilikan wajib pajak atau dalam hal ini kemampuannya dalam melakukan pembayaran pajak. Secara prinsipal bahwa *ability to pay* telah menunjang aspek-aspek yang telah dijabarkan oleh penulis sebelumnya, dimana rasionalitas dalam dasar untuk memberikan pengaturan atas sistem perpajakan di Indonesia telah melingkupi nilai-nilai yang dimiliki oleh Indonesia. Namun perlu digaris bawahi bahwa dalam sistem perpajakan yang ada di Indonesia ketika ditinjau secara mendalam,

---

<sup>92</sup> Joseph M. Dodge, 2004, *Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles*, Legal Journal HeinOnline Tax Law Review , Volume 5, p. 399. "Prinsip manfaat terdahulu dari keadilan perpajakan, yang berasal dari periode pencerahan sejarah intelektual, memiliki pandangan bahwa individu harus berkontribusi kepada pemerintah sesuai dengan manfaat yang mereka terima darinya. Sepintas lalu, prinsip manfaat yang mereka terima darinya. Sepintas lalu, prinsip terdahulu tersebut menjadi subjek kritik yang dibingkai dalam hal (1) Tidak praktisnya dalam tolak ukur kemanfaatan pemerintah yang diterima oleh individu dan (2) inkoherensi atau tidak berhubungannya dalam mempertahankan prinsip manfaat dalam negara kesejahteraan. Manfaat baru mencoba untuk menghindari masalah tersebut dengan menyatakan tolak ukur yang tepat dalam mengukur manfaat yang diterima dari pemerintah oleh individu dan orang pribadi adalah kesejahteraan ekonomi wajib pajak, yaitu seberapa baik individu melakukan dalam ekonomi pasar, karena pemerintah, dengan menyediakan keamanan, hukum, dan infrastruktur dalam artian luas." (Terjemahan oleh

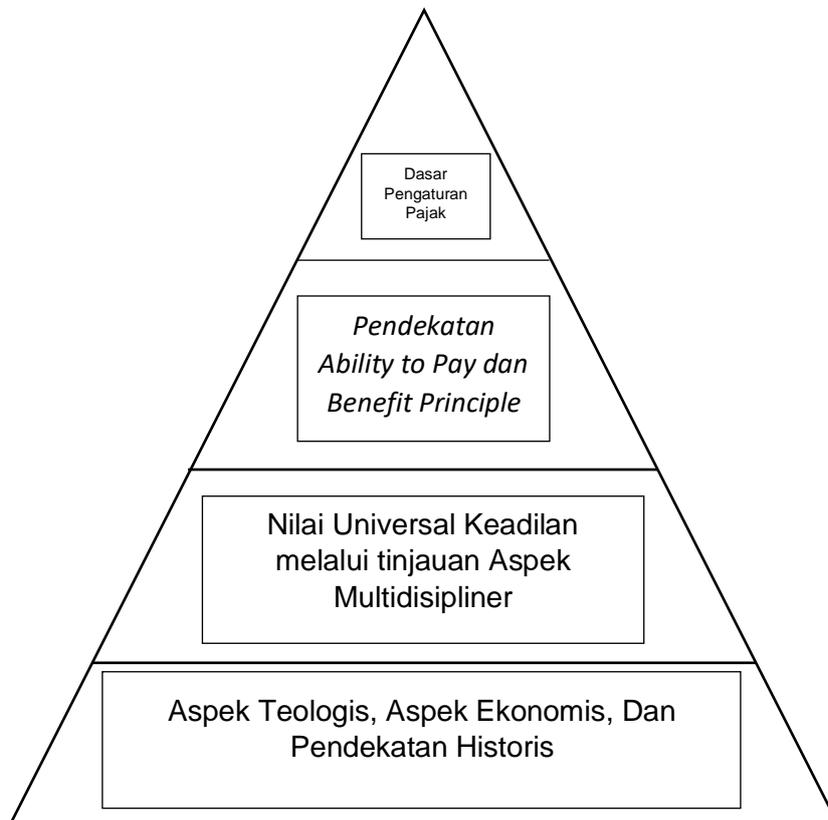


kedua prinsip sebagaimana *benefit principle* dan *ability to pay* dalam sejarah dan penerapan sistemnya, prinsip tersebut hingga sekarang masih digunakan pada perpajakan di Indonesia. Beberapa ahli berpendapat bahwa jenis pajak penghasilan merupakan perwujudan dari prinsip kemampuan membayar atau *ability to pay* itu sendiri sedangkan pajak pertambahan nilai merupakan bentuk prinsip kemanfaatan yang diberikan negara kepada wajib pajaknya dan oleh karena itu maka secara mendasar bahwa warga negara dapat dikenakan pajak. Namun, perlu untuk diberikan penekanan bahwa kedua prinsip tersebut secara teoritis seharusnya tidak saling berhubungan melihat bahwa prinsip kemanfaatan berdasar penilaian negara atau pemerintah terhadap pemberian barang dan jasa kepada warga negaranya sedangkan prinsip kemampuan membayar merupakan pembayaran atas penggunaan suatu objek pajak kepada pemerintah.

Secara historis tersebut pula, dalam konsepsi keadilan tersebut dapat ditransplantasikan kedalam sistem perpajakan konkret di Indonesia dan hal tersebut dapat menjadi nilai dasar atas paradigma perpajakan. Untuk dapat memberikan simplifikasi atas *Ratio Legis* dalam pengaturan pajak dapat dilihat pada skema dibawah ini:

Untuk dapat memberikan simplifikasi atas *Ratio Legis* dalam pengaturan pajak dapat dilihat pada skema dibawah ini:





**Skema 1.** Tinjauan Abstrak Aspek Multidisipliner Perspektif terhadap lahirnya Dasar Yuridis Pengaturan Perpajakan.

Sedangkan dalam penjabarannya, dapat dilihat pada skema/alur yang digambarkan oleh penulis sehingga memberikan kejelasan terkait aspek-aspek non-yuridis dan melahirkan dasar pengaturan perpajakan yang dapat dilihat dibawah ini:



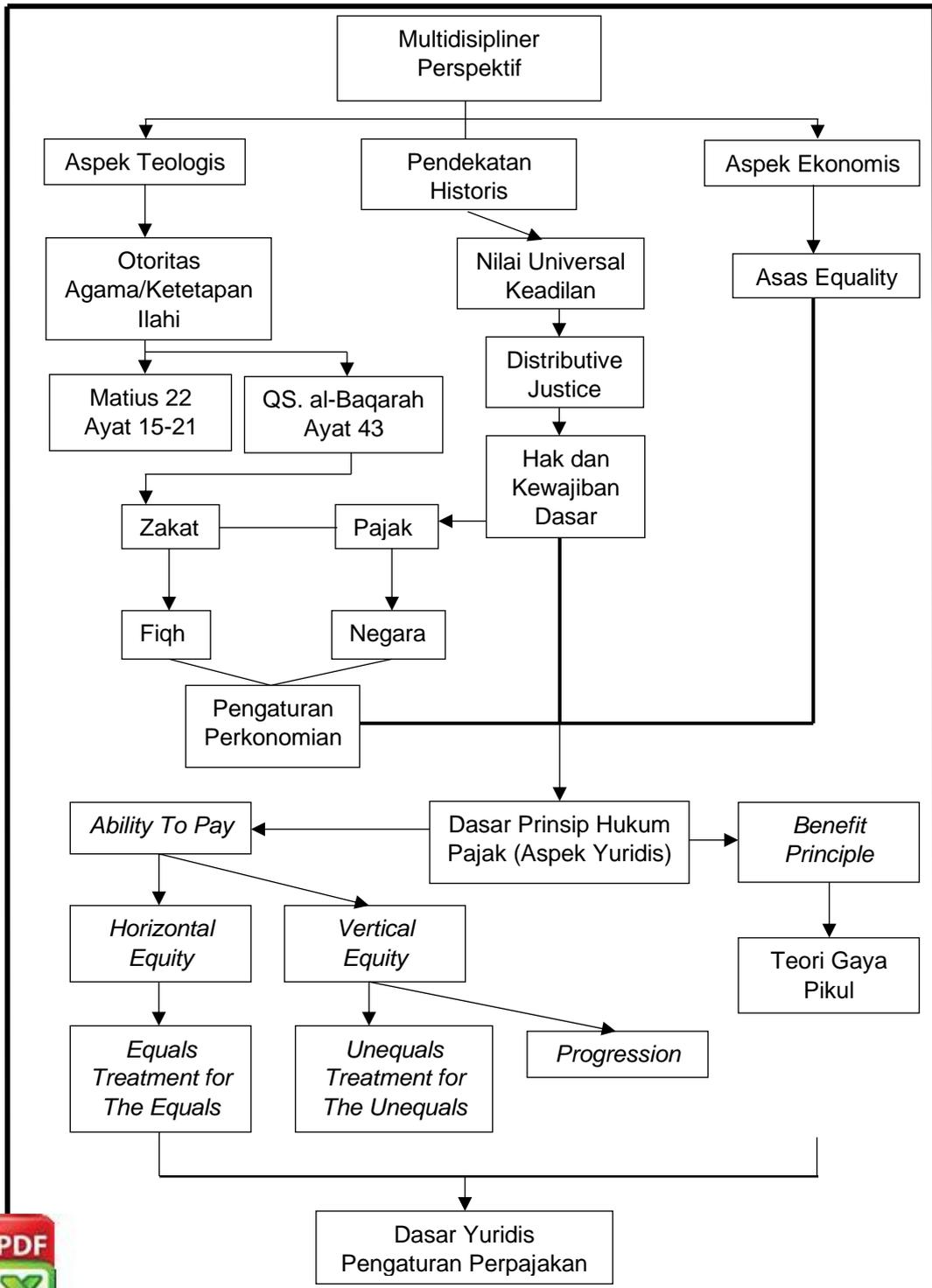


Diagram Aliran Aspek Multidisipliner Perspektif terhadap lahirnya Dasar Yuridis Pengaturan Perpajakan.



#### A.4) Tinjauan Umum Tentang Teori Dasar Pengenaan Pajak Dalam Jenis Pajak Daerah

Sebelum membahas mengenai timbulnya pajak terutang, diperlukan untuk melakukan peninjauan atas dasar pengenaan pajak melihat bahwa tujuan dari pengenaan pajak yang dilakukan oleh negara kepada wajib pajak yaitu demi mencapai kesejahteraan rakyat yang didapati dengan melihat parameter bahwa terlaksananya pembangunan sarana dan prasarana yang disediakan di tempat umum. Negara dalam menjalankan fungsi pemerintahan mutlak memerlukan penganggaran atau modal. Anggaran tersebut diperlukan salah satunya bersumber dari pungutan yang berupa pajak dari wajib pajak. Pajak lahir ketika terjadi gejala sosial dalam masyarakat, tanpa masyarakat, maka sistem perpajakan tidak akan berguna dalam sistem ketatanegaraan Indonesia. Masyarakat yang dimaksudkan tersebut merupakan masyarakat hukum dimana masing-masing individu membawa hak dan kewajiban. Akan tetapi, dalam hal ini ada proses timbal balik antara individu dan masyarakat. Artinya, ada hak dan kewajiban individu terhadap masyarakat begitu juga sebaliknya, ada hak dan kewajiban masyarakat terhadap individu.<sup>93</sup> Pemerintah sebagai pihak penyelenggara kenegaraan memerlukan dana untuk menjalankan fungsinya sebagai negara. Negara mempunyai kewajiban untuk memberikan perlindungan kepada warganya baik itu kesempatan hak

\_\_\_\_\_  
aupun peningkatan derajat kesejahteraan dan di sisi lain, warga



Khalimi dan Moch. Iqbal, 2020, *Hukum Pajak: Teori dan Praktik*, Cet. 1, Bandar Aura, hlm. 29.

negara selaku wajib pajak yang diberikan perlindungan juga diberikan kewajiban untuk ikut serta dalam menjalankan fungsi yang dimiliki oleh negara tersebut. Hal ini diwujudkan melalui pembiayaan negara. Dari kondisi ini terlihat bahwa antara negara dengan rakyatnya ada hubungan timbal balik yang baik, yang tentunya dibatasi dengan aturan, norma, undang-undang guna menghindari kesewenangan pihak lain.<sup>94</sup> Berdasarkan pada hal tersebut maka telah ditemukan dasar pembenaran mengapa negara mempunyai hak untuk memberikan pengenaan atas penggunaan objek pajak oleh warga negaranya yang dikeluarkan melalui terminologi kontribusi wajib.

Dasar pengenaan pajak merupakan jumlah harga jual, nilai impor maupun ekspor ataupun penggantian dan nilai lainnya yang digunakan sebagai suatu rujukan dalam menghitung nilai pajak terutang. Dasar pengenaan pajak adalah nilai jual objek pajak (NJOP).<sup>95</sup>

Sebagaimana dua prinsip keadilan oleh John Rawls yang telah penulis jabarkan sebelumnya, menurutnya bahwa prinsip perbedaan dalam masyarakat kita dewasa ini atau dimasa depan dapat dilaksanakan melalui redistribusi pendapatan dan kekayaan melalui pengenaan pajak pada kelompok ekonomi kuat dan mengalihkan hasil kepada kelompok lemah.<sup>96</sup>



*Ibid.*

Sotarduga Sihombing dan Susy Alestriani Sibagariang, 2020, *Perpajakan (Teori & Praktek)*, Ed.1, Cet. 1, Bandung: Widina Bhakti Persada, hlm. 22.

Damanhuri Fattah, 2013, *Teori Keadilan Menurut John Rawls*, Jurnal Teropong politik Islam, Volume 9 Nomor 2, Universitas Islam Negeri Raden Intan Lampung Jshuluddin dan Studi Agama, hlm. 30.

Pengenaan atas objek pajak didasarkan pada prinsip redistribusi yang mementingkan alokasi dana terhadap kepentingan umum dan kebutuhan masyarakat dimana kepemilikan pribadi ditekan dalam hal penguasaannya dan negara menjatuhkan pungutan dikarenakan kepemilikan pribadi dalam penggunaannya, menggunakan fasilitas umum dan hal tersebut diberikan pengenaan sehingga dapat memenuhi kebutuhan umum masyarakat yang dimana Rawls menganggap bahwa hal tersebut dapat dikatakan sebagai distribusi silang dalam bermasyarakat dikarenakan kelompok ekonomi menengah ke atas memberikan harta kekayaannya kepada kelompok ekonomi rendah dalam wujud fasilitas umum dimana seluruh warga negara dapat menikmati segala pemberian fasilitas sehingga tidak menampakkan wujud subsidi silang tersebut.

Penentuan dasar pengenaan pajak diperlukan untuk memberikan tarif pasti atau nominal persen disebabkan ketika terjadi perubahan tarif, maka tetap memiliki pengaruh pada perekonomian dan alokasi dananya. Begitu juga pada kenaikan tarif pajak dapat menimbulkan penurunan daya beli masyarakat yang berakibat melambannya perjalanan sistem perekonomian negara. Oleh karena hal tersebut maka diperlukan dasar pengenaan pajak untuk memberikan stabilisasi terhadap tolak ukur ekonomi negara dalam menjalankan dan memberikan kepentingan umum serta memenuhi hak pada tiap warga negara. Sigit Sardjono dalam memberikan 3 bentuk pengaturan anggaran oleh pemerintah tujuan tertentu yaitu:



- “1. Anggaran Defisit (Defisit Budget)/ Kebijakan Fiskal Ekspansif  
Anggaran Defisit adalah kebijakan pemerintah untuk membuat pengeluaran lebih besar dari pemasukan negara guna memberi stimulus pada perekonomian. Umumnya sangat baik digunakan jika keadaan ekonomi sedang resesif.
2. Anggaran Surplus (Surplus Budget)/ Kebijakan Fiskal Kontraktif  
Anggaran Surplus adalah kebijakan pemerintah untuk membuat pemasukannya lebih besar daripada pengeluarannya. Baiknya politik anggaran surplus dilaksanakan ketika perekonomian pada kondisi yang ekspansi yang mulai memanas (overheating) untuk menurunkan tekanan permintaan.
3. Anggaran Berimbang (Balanced Budget)  
Anggaran berimbang terjadi ketika pemerintah menetapkan pengeluaran sama besar dengan pemasukan. Tujuan politik anggaran berimbang yakni terjadinya kepastian anggaran serta meningkatkan disiplin.”<sup>97</sup>

Berdasarkan penentuan pemberian dasar tarif pengenaan atas suatu objek pajak, diperlukan untuk memerhatikan dasar dari kebutuhan pemerintah dan kondisi pemerintahan itu sendiri. Bentuk pengaturan anggaran tersebut dapat menjadi indikator atas pengenaan tarif objek pajak sehingga memberikan efektivitas atas sistem perpajakan itu sendiri. Dalam bentuk dasar pengenaan pajak pula perlu untuk diperhatikan terkait kebijakan fiskal. Dalam ranah ilmu ekonomi, pajak termasuk dalam bentuk implementasi atas kebijakan fiskal. Selain kebijakan tersebut terdapat kebijakan moneter dimana negara mengatur terkait peredaran jumlah uang sedangkan kebijakan fiskal merupakan pengaturan terhadap pendapatan dan belanja pemerintah. Kebijakan fiskal tersebut bertumpu pada pengaturan atas anggaran daerah dimana melalui UU HKPD tersebut



---

Sigit Sardjono, 2009, *Masalah Pengenaan Pajak Dan Upaya Menghindari Teori Ekonomi Mikro*, Jurnal Ilmu Ekonomi Dan Manajemen, Volume Nomor 1, Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya, hlm. 72.

mengatur terkait alokasi dana antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang dapat ditemukan melalui pengaturan atas transfer ke daerah, dana bagi hasil atas pendapatan pemerintah pusat dan daerah, dana alokasi umum yang berfungsi terhadap pengurangan ketimpangan kemampuan keuangan yang berbeda antar masing-masing daerah, dana alokasi khusus dengan peruntukan sebagai pendanaan kebijakan tertentu yang menjadi prioritas nasional, dana otonomi khusus dan dana keistimewaan daerah istimewa Yogyakarta serta dana desa yang bertujuan sebagai pengaturan atas anggaran pemerintah melalui penerimaan pajak dan retribusi yang diatur sesuai peraturan perundang-undangan.

Pada bentuk pengaturan anggaran serta dasar pengenaan atas suatu objek pajak salah satu contohnya terdapat pada dasar pengenaan PKB dalam pasal 9 ayat (1) yang menyatakan:

“(1) Dasar pengenaan PKB adalah hasil perkalian antara 2 (dua) unsur pokok, yaitu: a. nilai jual Kendaraan Bermotor; dan b. bobot yang mencerminkan secara relatif tingkat kerusakan jalan dan/atau pencemaran lingkungan akibat penggunaan Kendaraan Bermotor.”<sup>98</sup>

Pengenaan tersebut didasarkan pada nilai jual kendaraan bermotor dengan berdasar pada harga pasaran umum suatu kendaraan, dengan bertitik tumpu pula pada pencemaran lingkungan dan kerusakan jalan. Hal ini menjadi pertimbangan pengaturan anggaran daerah sehingga pengenaan dan pemungutan atas pajak kendaraan bermotor bersesuaian

› fasilitas yang diberikan oleh pemerintah maupun perbaikan



---

Lihat Pada Pasal 9 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2002 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah.

sarana yang dilaksanakan oleh pemerintah dan penetapan atas nilai jual objek pajak tersebut juga dapat diberikan wewenang terhadap kepala daerah melalui peraturan daerah. Pada UU HKPD tersebut telah merekonstruksi seluruh jenis pajak dengan memberikan gambaran atas dasar pengenaan pajak hingga timbulnya pajak terutang serta mensimplifikasikan beberapa jenis pajak yang salah satunya dengan mengintegalkan beberapa jenis pajak diantaranya pajak hotel, pajak hiburan, serta beberapa jenis pajak dalam konteks pemberian jasa, disatukan menjadi pajak barang dan jasa tertentu. Hal ini dapat memudahkan wajib pajak secara administratif untuk melakukan pembayaran pajak.

Sebagaimana penalaran dasar pengenaan pajak yang telah dijabarkan oleh penulis, pada prinsip *ability to pay* atau kemampuan dalam membayar pajak, dengan mengutamakan asas keadilan, pengenaan pajak pula bersandar pada *equal treatment for the equals*. Bahwa pengenaan pajak dengan perlakuan sama diartikan bahwa seluruh pendapatan maupun objek pajak yang dimiliki oleh wajib pajak harus dikenakan dengan pajak tarif yang sama tanpa membedakan jenis atau sumber pendapatan dari wajib pajak tersebut selama total pendapatannya tetap sama, maka prinsip keadilan yang diterapkan yaitu nilai dalam kesamaan terhadap kemampuan membayara seorang wajib pajak.



alam dasar pengenaan pajak pula dikenal istilah stelsel pajak yang merupakan suatu sistem yang digunakan untuk memperhitungkan pajak

yang wajib untuk dibayarkan. Hal ini nantinya yang menjadi tahapan kepada wajib pajak dalam perwujudan *self assessment system* dimana pembayaran atas hutang pajak melalui penghitungan sendiri sesuai dengan amanat dari undang-undang yang akan penulis jelaskan pada sub-bab setelahnya. Stelsel pajak terbagi atas 3 yaitu: Stelsel nyata (*Riil Stelsel*), Stelsel Anggapan (*Fictive Stelsel*), dan Stelsel Campuran (*Mixed Stelsel*).<sup>99</sup> Stelsel nyata merupakan pemungutan pajak melalui dasar pengenaannya yang didasarkan pada objek pajak dimana pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir masa tahun pajak yakni stelsel atau nilai penghasilan atau pendapatan yang sesungguhnya diketahui. Stelsel nyata ini memiliki tarif pasti dikarenakan objek nyata seperti pada pajak penghasilan, nilai penghasilan didapatkan pada akhir tahun sehingga pengenaan pajak lebih tepat sasaran. Sedangkan stelsel anggapan atau dapat diistilahkan sebagai stelsel fiktif, merupakan pengenaan pajak yang didasarkan pada asumsi yang telah diatur oleh undang-undang seperti pada pajak penghasilan, penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan tahun sebelumnya, sehingga pada awal tahun pajak yang terutang untuk tahun pajak berjalan maka pajak dapat dibayar selama tahun berjalan. Berbanding terbalik dengan stelsel nyata, stelsel fiktif tersebut kemungkinan berimplikasi pada keadaan yang tidak sesungguhnya atau dimaksudkan bahwa pada pajak penghasilan memiliki potensi peningkatan pendapatan menjelang akhir

tahun pajak namun pajak telah dibayarkan sebelum itu. Selanjutnya



---

Sotarduga Sihombing dan Susy Alestriani Sibagariang, *Op.Cit*, hlm. 22.

pada stelsel campuran yang merupakan bentuk elaborasi antara yang nyata dan fiktif dimana pada awal tahun besaran pajaknya dihitung berdasarkan asumsi yang dapat didasarkan pada pengenaan pajak sebelumnya dan diakhir masa pajak, pembayaran yang dilakukan pada keadaan objek pajak yang sebenarnya. Stelsel tersebut menjadi landasan ketika wajib pajak membayarkan pajaknya di akhir tahun pajak, dimana penetapan nominal pajak di awal dapat lebih besar disbanding dengan perhitungan pendapatan akhir pajak, maka wajib pajak dapat meminta restitusi atau pemerintah dapat mengeluarkan surat ketetapan lebih bayar kepada wajib pajak.<sup>100</sup>

## **B. PENGATURAN PERPAJAKAN TERKAIT OBJEK PAJAK BARANG DAN JASA TERTENTU DALAM KESESUAIANNYA TERHADAP ASAS KEADILAN DALAM HUKUM PAJAK**

### **B.1) Tinjauan Umum Tentang Pengertian Pajak Barang dan Jasa Tertentu**

Pajak dan barang jasa tertentu merupakan bentuk integrasi dari 5 objek pajak yang diatur didalam UU HKPD yaitu makanan dan minuman, tenaga listrik, jasa perhotelan, jasa parkir, dan jasa kesenian dan hiburan. Objek pajak tersebut merupakan bentuk penyederhanaan secara administratif kepada wajib pajak untuk dapat melakukan penghitungan, pembayaran, serta penyerahan pajak kepada pejabat pajak dengan lebih efisien. Untuk dapat menganalisis terkait jenis dari objek pajak barang dan jasa tertentu maka diperlukan pengertian terkait barang dan jasa tertentu.



<sup>100</sup> Ibid.

Menurut UU HKPD, menyatakan bahwa “Barang dan Jasa Tertentu adalah barang dan jasa tertentu yang dijual dan/atau diserahkan kepada konsumen akhir.”<sup>101</sup> Secara harfiah, bahwa kata “barang” tentu berbeda dengan kata “jasa”, namun pada dasarnya secara *common sense* istilah barang dan jasa dipahami dan dimengerti maknanya secara fisik untuk barang (wujud, bentuk, jenis) dan perwujudan jasa dari sisi hasilnya dalam bentuk fisik (misalnya sistem transportasi, sistem komunikasi, sistem pembayaran).<sup>102</sup>

Barang dan Jasa, lebih identik terhadap sistem pengadaannya atau proses dimana negara melakukan penganggaran “pembelian” untuk memenuhi kebutuhan baik dari aspek nasional maupun regional. Pengadaan Barang dan Jasa merupakan sistem dimana pemerintah melakukan “pembelanjaan” untuk memenuhi kepentingan rumah tangga, pengadaan atas fasilitas-fasilitas publik, maupun subsidi kepada masyarakat. Seluruh belanja pemerintah merupakan manifestasi dari Rencana Kerja Pemerintah (RKP) yang dituangkan dalam Rencana Kerja Anggaran dan diajukan ke legislatif, untuk memperoleh persetujuan.<sup>103</sup>

Sistem Pengadaan Barang dan Jasa berada pada ranah pemerintahan dimana terpenuhinya kepentingan umum sebagai usaha

---

<sup>101</sup> Lihat Pada Pasal 1 Ayat 43 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan



<sup>2</sup> Zaenal Arifin dan Ade Haryani, 2014, *Analisis Pengadaan Barang Dan Jasa, Penelitian Dan Pengembangan Humaniora Epigram*, Volume 11 Nomor 2, Politik serta, hlm. 116.

<sup>3</sup> Agus Kuncoro, 2013, *Begini Tender Yang Benar*, Yogyakarta: Primaprint, hlm.

kesejahteraan masyarakat. Berangkat dari hal tersebut, barang dan jasa yang diatur dalam UU HKPD, menyatakan bahwa penyedia barang dan jasa tertentu, merupakan subjek pajak yang membayar didasarkan dari penerimaan oleh konsumen akhir. Penyedia atas layanan barang dan jasa tertentu melakukan pembayaran kepada pejabat pajak sebagai bentuk pungutan atas fasilitas kepada konsumen. Menurut UU HKPD, Pajak Barang dan Jasa Tertentu yang selanjutnya disingkat PBJT adalah Pajak yang dibayarkan oleh konsumen akhir atas konsumsi barang dan/atau jasa tertentu.<sup>104</sup>

Dalam pajak barang dan jasa tertentu melingkupi, yaitu:

1. Makanan dan/atau minuman yang merupakan penyediaan yang dijual atau diserahkan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui pesanan oleh restoran. Restoran diartikan sebagai fasilitas penyedia layanan yang dipungut bayaran.
2. Tenaga listrik yang merupakan energi yang dihasilkan oleh pembangkit tenaga listrik yang didistribusikan untuk bermacam peralatan listrik.
3. Jasa Perhotelan yang merupakan jasa penyediaan akomodasi yang dapat dilengkapi dengan jasa pelayanan makanan dan minum, kegiatan hiburan, dan/atau fasilitas lainnya.



---

<sup>1</sup> Lihat Pada Pasal 1 Ayat 42 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan

4. Jasa parkir yang merupakan jasa penyediaan atau penyelenggaraan tempat parkir diluar badan jalan dan/atau pelayanan memarkirkan kendaraan untuk ditempatkan di area parkir, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor.
5. Jasa Kesenian dan Hiburan adalah jasa penyediaan atau penyelenggaraan semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan, ketangkasan, rekreasi, dan/atau keramaian untuk dinikmati.<sup>105</sup>

## **B.2) Tinjauan Umum Tentang Aturan, Kriteria dan Indikator Pengecualian Objek Pajak Dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Pusat Dan Daerah**

### **B.2.a) Tinjauan Kriteria Pajak Daerah**

Pengecualian Pajak atau yang diistilahkan sebagai *tax exemption* merupakan hak atas kebebasan pajak yang dijamin oleh ketentuan perundang-undangan yang dikarenakan bukan bagian dari subjek maupun objek pajak. Sebagaimana rumusan masalah terkait penentuan dan dasar pengenaan objek pajak terhadap Undang-Undang No.1 Tahun 2022, terdapat beberapa pasal yang memberikan pengecualian terhadap objek pajak yang dikecualikan oleh keadaan tertentu. Peninjauan tersebut dapat menentukan indikator khusus dalam tiap objek pajak hingga melahirkan penelitian indikator objektif terhadap pengecualian objek pajak secara



---

<sup>5</sup> Lihat Pada Pasal 1 Ayat 44-49 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan

umum dengan berdasar pula pada pendekatan *benefit principle* dan *ability to pay* demi memberikan keadilan dan kepastian kepada tiap-tiap wajib pajak yang dapat tidak dikenakan pajak. Penulis meninjau melalui pengecualian dari objek pajak sebagai pertimbangan bahwa objek-objek yang dikecualikan nantinya dapat menjadi landasan atas objek-objek yang identik untuk dapat dikecualikan ataupun dijadikan sebagai objek pajak hingga dikenakan pajak. Dalam undang-undang tersebut mengatur terkait hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Penulis melakukan peninjauan terhadap beberapa objek dalam peraturan tersebut dan mengecualikan terhadap objek pajak yang diatur dalam peraturan yang lain seperti Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Pada undang-undang PPh tersebut mengatur terkait objek pajak penghasilan yang dikecualikan. Sedangkan, pada undang-undang HKPD, mengatur terkait pengecualian objek pajak pada masing-masing jenis objek pajak yang diatur pada pajak daerah terkait. Dalam sistem hukum di Indonesia ketika ditinjau dalam konsep pemerintahan, Indonesia menganut asas desentralisasi dimana pemerintah tidak hanya menjalankan satu sistem pemerintahan yang sentralistik (pemerintah pusat). Hal ini didasarkan pada bertambahnya ketergantungan masyarakat yang berbeda terhadap pendekatan terpusat dimana negara berusaha



emenuhi segala keperluan masyarakat didaerah masing-masing apkali berbeda. Dalam usaha menciptakan prinsip keadilan kepada

tiap warga negara, negara menghadapi perbedaan-perbedaan kepentingan dan kebutuhan yang diperlukan oleh masyarakat sehingga desentralisasi menjadi komponen solusi atas penanggungan pemerintahan pusat dimana hal tersebut berupa pembagian kekuasaan (*distribution of power*) kepada daerah untuk mengelola kepentingannya masing-masing selama berada dalam “koridor” undang-undang dan tidak melampaui kewenangan yang diberikan oleh pemerintah. Sebelum penulis menjabarkan terkait beberapa pengecualian dari objek pajak, diperlukan untuk meninjau terkait sifat potensial sistem perpajakan di Indonesia yang diklasifikasikan dalam pajak daerah. Hal tersebut memberikan gambaran bahwa diperlukan Analisa terhadap dikotomi dari kriteria pajak daerah yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah dimana kriteria tersebut diharapkan dapat memberikan hasil konsepsi terkait eksistensi pajak daerah dan substansi yang dimiliki oleh pajak daerah hingga rasionalisasi atas objek pajak yang wewenang pemungutannya dilakukan oleh pemerintah daerah. Adapun beberapa kriteria dari sistem pajak daerah berupa prinsip distribusi keadilan dimana sistem perpajakan diperlukan prinsip keadilan. Dalam konteks tersebut, penulis mengartikan bahwa keadilan tersebut sebagai pemerataan dalam memberikan penunjang kebutuhan dari tiap-tiap warga negara. Pajak pusat adalah pajak-pajak yang dikelola oleh Pemerintah pusat yang dalam hal ini sebagian besar dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak-Kementerian



an.<sup>106</sup> Pajak Pusat bertujuan untuk memenuhi kemakmuran rakyat

---

<sup>3</sup> Angger Sigit Pramukti dan Fuady Primaharsya, *Op. Cit*, hlm. 44.

dengan memberikan imbalan yang secara tidak langsung sebagai bentuk pemenuhan kepentingan umum yang dikelola oleh pemerintah pusat itu sendiri. Pajak pusat pada umumnya disebut sebagai Pajak Negara dimana pemungutannya berguna dalam skala yang luas menyangkut kenegaraan. Salah satunya seperti pembangunan negeri, keamanan negara, militer yang dapat diartikan bahwa pajak negara berada pada spektrum yang lebih luas demi menunjang keamanan prinsipal dari hak yang dimiliki oleh warga negara. Contohnya pada penjaminan hak hidup. Dalam UUD NRI 1945 Pasal 28A menyatakan bahwa: "Setiap orang berhak hidup serta berhak hidup mempertahankan hidup dan kehidupannya."<sup>107</sup> Dalam mendapatkan perlindungan atas hak hidup seorang warga negara yang dijamin oleh negara, meninjau dalam perspektif perpajakan maka warga negara selaku wajib pajak dinyatakan perlu untuk memberikan kontribusi dalam konteks kekayaan kepada negara sehingga negara dapat mengalokasikan penerimaan tersebut pada fasilitas umum dan penunjang kehidupan warga negara. Hal ini diatur oleh Pajak Negara itu sendiri dalam konteks semata-mata demi kemakmuran rakyat (kepentingan hak). Dalam menunjang hal tersebut, dalam perspektif perpajakan bahwa diperlukan distribusi konkret atas pelaksanaan pajak pusat dengan tujuan memberikan kepastian hukum melihat bahwa tiap masyarakat yang secara geografis memiliki kedudukan berbeda, memiliki pula kebutuhan-kebutuhan yang berbeda. Secara



---

<sup>107</sup> Lihat Pada Pasal 28A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

sederhana bahwa penulis memberikan analogi bahwa: “ketika seseorang membutuhkan rumah, maka negara bersedia mengadakannya, namun ketika peralatan dan pengisian didalam rumah tersebut yang diperlukan, maka pemerintah daerah selaku pemberi kebutuhan bersedia memberikan dengan syarat-syarat yang salah satunya adalah pemberian kontribusi.” Secara prinsipal bahwa keadilan tersebut perlu digarisbawahi pada pemerataan oleh seluruh wajib pajak. Sehingga pajak daerah secara sah melalui ketentuan peraturan perundang-undangan dapat melaksanakan pemungutan di daerah masing-masing sehingga distribusi keadilan dapat merata kepada tiap daerah yang berbeda kebutuhannya. Dalam hal pajak daerah tersebut, diperlukan menimbang pada aspek keadilan yang perlu dilihat secara tiga dimensi. Pertama, dalam pemberian beban pajak seharusnya dipertimbangkan subjek pajak yang seimbang antara kelompok masyarakat yang berbeda tingkat kekayaannya sehingga sesuai dengan “porsi” masing-masing yang dimiliki oleh wajib pajak. Hal tersebut dapat diistilahkan sebagai dimensi keadilan yang bersifat vertikal. Kedua, beban pajak tetap diharuskan seimbang dalam hal pendapatan yang dimiliki oleh wajib pajak tidak berbeda walaupun proses pendapatan yang diperoleh berbeda seperti Aparatur Sipil Negara yang memiliki pendapatan tetap dan Pengusaha Mikro yang berpotensi memiliki pendapatan yang sama. Hal ini dapat diistilahkan sebagai dimensi keadilan yang bersifat horizontal. Ketiga,



pajak juga seyogyanya tidak boleh berbeda hanya karena seseorang li daerah yang berbeda. Yang terakhir ini sangat mungkin terjadi

untuk mereka yang tinggal di perbatasan daerah (kota) satu dengan yang lain.<sup>108</sup> Melalui distribusi pemerataan terhadap fasilitas dan pembangunan nasional, maka diperlukan pemerintah daerah yang dimana tingkatannya mengatur daerah masing-masing sehingga penyaluran fasilitas dan pembangunan dalam spektrum daerah dikelola oleh pemerintah daerah yang salah satunya melalui pajak daerah. Kriteria tersebut menjadi substansi utama atas eksistensi dari pajak daerah itu sendiri.

Sedangkan pada kriteria sistem pajak daerah yang kedua tersebut merupakan efisiensi dalam sistem perpajakan itu sendiri. Sebagaimana nilai secara hirarkis pada distribusi keadilan, dalam sistem perpajakan pula diperlukan aspek efisiensi dalam penerapan pajak. Efisiensi dapat diartikan sebagai ketepatan sesuatu dimana suatu sistem digunakan secara optimal sehingga pada akhirnya sesuatu dimana suatu sistem digunakan secara optimal sehingga pada akhirnya melahirkan efektivitas atas mekanisme yang dijalankan dan ketika sistem yang dijalankan tidak memiliki aspek efisiensi, maka secara konsekuensi logis bahwa hal tersebut tidak akan efektif terhadap sistem yang berlaku. Sebagai sumber penerimaan primer, pajak harus memperhatikan pungutan terhadap suatu objek yang menjadi sumber pemungutan. Sumber tersebut diperoleh dari kepemilikan oleh wajib pajak. Untuk dapat diperdikasikan efisien, dasar-dasar pengenaan dan perhitungan atas pajak diperlukan mempertimbangkan variabel-

khusus yang tidak secara umum seimbang kepada tiap wajib pajak.

---

<sup>3</sup> Abdul Kadir, *Op. Cit*, hlm. 33.



Dalam pemberian ketetapan atas pajak negara maupun pajak daerah ditentukan oleh beberapa sebab baik secara pajak subjektif maupun pajak objektif. Tidak dapat dipungkiri bahwa pajak harus memperhatikan sebab-sebab lain yang biayanya cenderung tidak stabil yang menghasilkan akibat berbeda atas ketetapan pajak seperti inflasi, pertumbuhan penduduk, standarisasi biaya hidup yang secara khusus salah satunya pada standar pelayanan yang terpaut tinggi sehingga perencanaan pembangunan dan penyediaan fasilitas perlu untuk diperbaiki dan dikembangkan. Oleh karena itu, sumber-sumber penerimaan seyogyanya cukup elastis, yakni kapasitas untuk meningkatkan pendapat yang cukup besar sebagai respon terhadap meningkatnya kebutuhan-kebutuhan warga negara. Basis pajak juga seyogyanya meningkat seiring meningkatnya harga, bertambahnya jumlah penduduk, dan ekspansi ekonomi.<sup>109</sup> Dalam meninjau kriteria dari suatu pajak diklasifikasikan sebagai pajak daerah perlu untuk memperhatikan efisiensi atas pembagian kewenangan dalam mengelola sistem perpajakan terhadap objek pajak tertentu.

Pada kriteria ketiga, sistem perpajakan diperlukan meninjau melalui kapasitas administratif. Kapasitas administratif bertumpu pada integritas pemungut pajak dalam hal ini pemerintah dalam pemungutan hingga sebagai penerimaan daerah atau negara. Secara sederhana bahwa negara tidak dapat mengumpulkan penerimaan secara keseluruhan yang dipegang

ak Negara dengan dasar bahwa pengalokasian atau imbalan yang



---

<sup>3</sup> Ibid.

akan dikeluarkan atas kontribusi wajib oleh wajib pajak tersebut sesuai. Seperti pada Pajak Negara, Kontribusi Pajak digunakan terhadap pembelanjaan pemerintah pusat. Sedangkan pada pajak daerah dapat berasal dari pajak yang dipungut oleh daerah maupun pajak negara yang dialokasikan kepada daerah sebagai pajak daerah (alokasi bagi hasil) yang digunakan sebagai anggaran rumah tangga daerah. Secara kapasitas bahwa pada sistem perpajakan diperlukan analisa terhadap kesesuaian dan kemampuan pemerintah dalam memegang wewenang dalam sistem pajak tertentu. Pengalokasian dalam sistem perpajakan ditujukan bahwa secara opsional, beberapa mekanisme perpajakan lebih memadai secara administratif untuk dikelola oleh pemerintah daerah. Selanjutnya pada pengalokasian dana pajak yang diterima oleh negara. Pengalokasian dana pajak atau *earmarking taxes* merupakan praktik penganggaran yang didedikasikan oleh pajak umum atau penerimaan lainnya untuk program atau tujuan tertentu.<sup>110</sup> Seperti pada Pajak Rokok yang merupakan pungutan atas cukai dari rokok yang dipungut oleh pemerintah diharuskan untuk dialokasikan kepada fasilitas Kesehatan sebagai bentuk perlindungan kesehatan masyarakat. Sedangkan pada Pajak Kendaraan Bermotor ketika pajak tersebut diatur dalam Pajak Negara pengalokasian atas pungutan pajak tersebut hanya terbatas pada areal atau jalan negara sedangkan fasilitas jalanan tersebut lebih tepat untuk diperhatikan oleh



---

<sup>1)</sup> Darmayanti Rante Tambing, David Saerang, dan Heince Wokas, 2017, *tasi Pengalokasian Dana Pajak (Earmarking Tax) Dari Penerimaan Pajak Rokok Upaya Kesehatan Masyarakat Di Provinsi Sulawesi Utara*, Jurnal Akuntansi, <sup>2)</sup> Nomor 1, Universitas Sam Ratulangi, hlm. 110.

pemerintah daerah sehingga pajak kendaraan bermotor secara konsekuensi merupakan wewenang oleh pemerintah daerah dikarenakan secara kapasitas administratif, kebutuhan atas fasilitas jalan lebih diperhatikan oleh pemerintah daerah dalam hal ini gubernur untuk memberikan penyesuaian atas pengenaan pajak kendaraan bermotor dan pengalokasiannya pada fasilitas jalan umum yang terdapat di daerah itu sendiri. Kapasitas administratif tersebut bertumpu pada ketetapan dalam pemangku wewenang atas perpajakan tertentu sehingga menunjang efektivitas dan efisiensi kemakmuran rakyat dalam pembangunan nasional.

Pada kriteria keempat, terdapat kriteria yang berdasar pada konsensus politik pemerintah daerah. Secara inheren, bahwa orang punya kecenderungan untuk menghindari membayar pajak apabila ada peluang untuk itu.<sup>111</sup> Oleh karena itu pembayaran pajak merupakan kewajiban bagi subjek pajak dengan adanya konsekuensi hukum bagi yang tidak mengikuti ketetapan-ketetapan yang dikeluarkan. Isu perpajakan di Indonesia timbul akibat aspek sensitivitas terhadap kajian spesifik seperti apakah objek tersebut termasuk dalam objek pajak seperti suatu tanah harus dikenakan pajak, dan lain-lain. Isu tersebut mengakibatkan perebutan kepentingan antara pemerintah selaku pemungut pajak dan wajib pajak selaku pembayar pajak yang dalam kajiannya menghasilkan perbedaan perspektif atas objek pajak tertentu. Penulis meninjau bahwa ketetapan pembenanan

perlu untuk memperhatikan variabel atau kemungkinan atas



---

<sup>111</sup> Abdul Kadir, *Op. Cit*, hlm. 34.

perbedaan perspektif tersebut, sehingga kesepakatan secara politis dapat menjadi salah-satu pilihan atas dasar ketetapan pajak. Secara nalar bahwa ketika terjadi konsensus politik antara pemerintah dan warga negara sebagai pertimbangan atas suatu ketetapan, dapat menyamakan perspektif terhadap objek kajian tertentu. Hal ini dapat ditemukan dalam beberapa ketetapan pajak yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah sehingga kesepakatan-kesepakatan tertentu lebih mudah untuk ditemukan pada pajak daerah dan hal ini dapat menjadi analisis terhadap kriteria dari pajak daerah. Pada akhirnya suatu ketetapan pajak atau pembebanan pajak terhadap subjek pajak bergantung pada kepekaan dari masyarakat tertentu di daerah, perspektif masyarakat secara umum tentang pajak dan nilai-nilai yang berlaku pada masyarakat yang ada di daerah tertentu. Oleh karena itu, dibutuhkan kesepakatan bersama bila dirasakan perlu dalam pengambilan keputusan terhadap sistem perpajakan.<sup>112</sup>

Kriteria terakhir menekankan kepada efektivitas dari sistem perekonomian skala mikro dan makro. Teori ekonomi mikro adalah pengetahuan yang mengkaji tentang perilaku individu sebagai konsumen dan perusahaan sebagai produsen yang satu sama lain saling bekerja dan berinteraksi dalam melaksanakan kegiatan ekonomi.<sup>113</sup> Sedangkan menurut Adam Smith:



Ekonomi Makro adalah upaya untuk menganalisis situasi yang terjadi. Umumnya untuk mengetahui sebab akibat tentang kekayaan

---

<sup>2</sup> *Ibid.*

<sup>3</sup> Ahmad Syafii (et.al.), 2020, *Ekonomi Mikro*, Cet.1, Medan: Kita Menulis, hlm. 7.

negara dengan menggunakan penelitian yang dipandang secara menyeluruh dari sudut pandang ekonomi.”<sup>114</sup>

Dalam disiplin ilmu ekonomi, perekonomian skala mikro dan makro digunakan sebagai alat analisis dimana kegiatan ekonomi berjalan pada arah individu atau negara. Hal ini menciptakan nalar bahwa ekonomi mikro terkhusus pada kepentingan-kepentingan perekonomian yang dijalankan individu atau kelompok-kelompok tertentu dan hal ini secara potensial dimiliki oleh tiap-tiap individu. Dalam teori perekonomian tersebut bertujuan untuk menganalisa terkait langkah ekonomi yang dijalankan oleh pemerintah dalam mengeluarkan ketentuan-ketentuan yang dapat menunjang ekonomi di Indonesia. Sesuai pada fungsi anggaran dalam sistem perpajakan, bahwa penerimaan kas negara didasarkan atas pemungutan seoptimal mungkin untuk membiayai keperluan negara. Fungsi Anggaran menitikberatkan pada aspek pengembangan perekonomian di Indonesia yang dikelola oleh pemerintah. Pada efisiensi perpajakan yang telah dijelaskan bahwa ketepatan fokus perpajakan sangat perlu untuk diperhatikan sebagai bahan pertimbangan atas efektivitas dari sistem tersebut. Efektivitas dapat diartikan sebagai tolak ukur keberhasilan, akibat, dan kebergunaan atas pengoptimalan suatu sistem. Dalam menunjang perekonomian di Indonesia, Pemerintah bertanggungjawab atas manajemen perekonomian secara keseluruhan dengan mempertimbangkan terkait dampak atas kebijakan yang dikeluarkan.



---

<sup>1</sup> Eko Sudarmanto (et.al.), 2021, *Teori Ekonomi: Mikro dan Makro*, Cet.1, Medan: lis, hlm. 6.

Dalam sistem pajak daerah, kriteria perekonomian tersebut didasari atas ilmu ekonomi dalam skala mikro dimana tiap masyarakat memiliki kegiatan perekonomian tertentu yang diperlukan untuk diatur dan memberikan kontribusi kepada pemerintah untuk memberikan fasilitas yang dapat menunjang kegiatan perekonomian tersebut. Secara sederhana penulis memberikan analogi bahwa “Ketika pemerintah daerah menjalankan pemenuhan kebutuhan atas wajib pajak yang memiliki suatu usaha, maka demi menunjang perizinan dan hak atas mendirikan usaha tersebut, warga negara perlu untuk membayar iuran yang dipungut oleh pemerintah sebagai bentuk kepedulian dan pengawasan terhadap usaha tersebut sehingga tidak beririsan hak oleh individu lainnya.” Hal ini yang mendasari bahwa ketika suatu kegiatan perekonomian dijalankan dalam skala kecil, maka pemungutan atas kegiatan tersebut dipungut oleh pemerintah daerah sebagai pelindung hak dan untuk memfasilitasi kepentingan umum dalam perekonomian. Kriteria perekonomian dalam pajak daerah tersebut memberikan dampak kepada kegiatan ekonomi yang dijalankan dapat sesuai dan tepat sasaran dalam pengalokasian tertentu sesuai dengan kebutuhan masyarakat di daerah.

### **B.2.b) Pengecualian Objek Pajak Dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan Pusat dan Daerah**

Pada kelima kriteria diatas, bahwa diperlukan untuk menganalisa kesesuaian antara kriteria dan peraturan atas pajak daerah yang terdapat dalam UU HKPD juga pada prinsip-prinsip penentuan dan cakupan objek pajak. Penulis berfokus pada rumusan masalah utama



dimana penentuan dan pengenaan objek pajak yang diatur oleh daerah perlu untuk dilakukan peninjauan ulang. Pajak Daerah merupakan bentuk kewenangan yang dimiliki oleh daerah untuk dapat mengelola kesejahteraan umum dan mendukung sinergitas kebijakan fiskal nasional.

Dalam pasal 7 ayat (3) Undang-Undang No. 1 Tahun 2022 menyatakan:

- (3) “Yang dikecualikan dari Objek PKB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah kepemilikan dan/atau penguasaan atas:
- a. Kereta Api;
  - b. Kendaraan Bermotor yang semata-mata digunakan untuk keperluan pertahanan dan keamanan negara;
  - c. Kendaraan Bermotor kedutaan, konsulat, perwakilan negara asing dengan asas timbal balik, dan Lembaga-lembaga internasional yang memperoleh fasilitas pembebasan Pajak dari Pemerintah;
  - d. Kendaraan Bermotor berbasis energi terbarukan; dan
  - e. Kendaraan Bermotor lainnya yang ditetapkan dengan Perda.<sup>115</sup>”

Bahwa beberapa objek pengecualian pajak dalam pajak kendaraan bermotor didasarkan atas beberapa poin yang tidak memenuhi definisi dari pajak kendaraan bermotor tersebut dan dalam keadaannya dapat tidak dikenakan pajak. Dalam UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, terdapat frasa bahwa kendaraan bermotor dalam pengoperasiannya menggunakan roda dan motor yang tidak melekat secara permanen dan kendaraan bermotor yang dioperasikan di air. Pada ayat (3) huruf a UU HKPD, kereta api tersebut tidak termasuk dalam



---

<sup>5</sup> Lihat Pada Pasal 7 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah

klasifikasi jenis kendaraan darat. Dalam hal ini, penulis mengasumsikan bahwa salah satu indikator atas pengecualian dari kereta api yang tidak termasuk dalam pengertian pajak itu sendiri atau diistilahkan sebagai objek dari pajak kendaraan bermotor, didasarkan atas gugurnya pengertian kendaraan bermotor terhadap kereta api itu sendiri. Berbeda halnya dengan kendaraan bermotor lainnya yang diatur dalam Pasal 2 ayat (4) Permendagri No. 1 Tahun 2021 Tentang Penghitungan Dasar Pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor Tahun 2021 menyatakan bahwa:

- (4) “Kendaraan Bermotor yang dioperasikan di atas jalan darat sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf a, terdiri atas:
- a. mobil penumpang yang meliputi sedan, *jeep*, dan minibus;
  - b. mobil bus yang meliputi *microbus* dan bus;
  - c. mobil barang yang meliputi *blind van*, *pick up*, *light truck*, *truk*, dan sejenisnya;
  - d. mobil roda tiga;
  - e. mobil roda dua; dan
  - f. sepeda motor roda tiga meliputi sepeda motor roda tiga penumpang dan sepeda motor roda tiga barang.”<sup>116</sup>

Secara implisit bahwa pada peraturan tersebut tidak dinyatakan bahwa kereta api sebagai objek pajak kendaraan bermotor. Penulis menambahkan bahwa beberapa kendaraan bermotor yang dioperasikan di atas jalan darat secara jelas menjabarkan bahwa secara teknis kendaraan yang digunakan tersebut tidak melekat secara permanen pada penggunaan jalan atau area kendaraan lalu lintas. Sedangkan kereta api,

..... rel kereta yang melekat secara permanen yang dapat diartikan



<sup>116</sup> Lihat Pada Pasal 2 Ayat (4) Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Nomor 1 Tahun 2021 Tentang Penghitungan Dasar Pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor Dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor Tahun 2021.

bahwa kereta api bergerak sesuai rel kereta yang mengatur tujuan arah gerak dari kereta api itu sendiri.

Selanjutnya pada pasal 17 ayat (2) Undang-Undang No.1 Tahun 2022 menyatakan:

- (2) “Yang dikecualikan dari objek PAB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah kepemilikan dan/atau penguasaan atas:
- a. Alat Berat yang dimiliki dan/atau dikuasai Pemerintah, Pemerintah Daerah, dan Tentara Nasional Indonesia/Kepolisian Negara Republik Indonesia;
  - b. Alat Berat yang dimiliki dan/atau dikuasai kedutaan, konsulat, perwakilan negara asing dengan asas timbal balik dan lembaga internasional yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak dari Pemerintah; dan
  - c. kepemilikan dan/atau penguasaan Alat Berat lainnya yang diatur dalam Perda.”<sup>117</sup>

Sebagaimana objek pajak alat berat tersebut yang dimaksud

sebagai alat berat merupakan alat yang diciptakan untuk membantu pekerjaan konstruksi dan teknik sipil lainnya yang bersifat berat apabila dikerjakan oleh tenaga manusia, yang dioperasikan menggunakan motor dengan atau tanpa roda, dan tidak melekat secara permanen juga beroperasi di area tertentu dalam konteks konstruksi pembangunan baik perkebunan, kehutanan, dan pertambangan. Secara garis besar bahwa objek alat berat dikecualikan dari objek pajak ketika kepemilikan dan penguasaan berada di tangan pemerintah dan digunakan semata-mata untuk kesejahteraan umum yang dimana hal ini dapat menjadi dasar kepada indikator utama seluruh penentuan dan pengenaan objek pajak



jenis pajak melihat bahwa identitas pemerintah baik pusat

---

<sup>117</sup> Lihat Pada Pasal 17 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

maupun pemerintah daerah merupakan pemungut pajak maka secara konsekuensi bahwa seluruh kepemilikan oleh pemerintah seharusnya tidak dapat diklasifikasikan sebagai objek yang dikenakan pajak.

Selanjutnya pada pasal 28 ayat (2) menyatakan bahwa:

- (2) “Yang dikecualikan dari objek PAP adalah pengambilan dan/atau pemanfaatan untuk:
- a. keperluan dasar rumah tangga;
  - b. pengairan pertanian rakyat;
  - c. perikanan rakyat;
  - d. keperluan keagamaan;
  - e. kegiatan yang mengambil dan memanfaatkan air laut baik yang berada di lautan dan/atau di daratan (air payau); dan
  - f. kegiatan lainnya yang ditetapkan dalam Perda, dengan tetap memperhatikan kelestarian lingkungan dan ketentuan peraturan perundang-undangan.”<sup>118</sup>

Bertolak belakang pada pengecualian objek pajak kendaraan

bermotor dan pajak alat berat, dimana indikator dikecualikannya suatu objek menjadi objek pajak bertitik tumpu pada kepemilikan atau penguasaan oleh pemerintah. Kedua jenis objek pajak tersebut bersandar pada objek dimana pengaturan pajak bersandar pada objek bukan dari kondisi dari subjek pajak terutang. Sedangkan, pada pajak air permukaan diperlukan untuk melakukan peninjauan terhadap titik tumpu dasar-dasar dari pengecualian pengenaan objek pajaknya. Keperluan dasar rumah tangga sebagaimana pada huruf a perlu untuk dianalisis melihat bahwa keperluan primer dari tiap warga negara pula termasuk dalam penggunaan dan pemanfaatan air. Keperluan dasar rumah tangga tersebut seharusnya

dikenakan pajak melihat bahwa mobilitas tinggi bahwa setiap



<sup>3</sup> Lihat Pada Pasal 28 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

kependudukan warga negara menggunakan objek tersebut. Sesuai dari tujuan dari sistem pajak itu sendiri, untuk meningkatkan kesejahteraan umum dari masyarakat, maka keperluan dasar rumah tangga sebaiknya dapat dijadikan sebagai objek pajak. Berbeda pada pengairan pertanian dan perikanan rakyat yang termaktub dalam huruf b dan c, hal tersebut disandarkan pada penggunaan profesi yang tidak seluruh wajib pajak turut serta dalam aktifitas tersebut dan hal tersebut semata-mata untuk memenuhi kebutuhan kelompok masyarakat tertentu. Hal ini dapat dijadikan sebagai sandaran melihat bahwa pertanian rakyat merupakan pengelolaan oleh rakyat pada suatu lahan untuk memenuhi kebutuhan pangan. Pada huruf e menyatakan “kegiatan yang mengambil dan memanfaatkan air laut baik yang berada di lautan dan/atau di daratan (air payau)” maka segala pemanfaatan air dari air laut, tidak dikenakan sebagai objek pajak. Namun, secara realitanya dalam peninjauan atas klasifikasi air laut, pemanfaatan dan pengolahan pada objek tersebut dapat pula menjadi komoditas dalam suatu kegiatan usaha seperti pengolahan air laut menuju garam sebagai keperluan dasar. Penentuan dan pengenaan objek pajak, diberikan ketika wajib pajak telah memenuhi syarat objektif maupun subjektif dalam peraturan tertentu. Ketika ditinjau secara subjektif, bahwa pemanfaatan atas air laut, perlu untuk diperjelas terkait jenis pemanfaatan yang tidak dikenakan pajak melihat bahwa, berdasarkan pada pasal 7 ayat

1en PUPR No.15/PRT/M/2017 mengatur tentang kegiatan usaha



yang dapat diberikan besaran nilai perolehan air permukaan yang seharusnya dapat dikenakan pajak dengan menyatakan:

- (2) “Jenis kegiatan atau kegiatan usaha sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terbagi atas:
- a. sosial;
  - b. perusahaan non-niaga;
  - c. niaga atau perdagangan atau jasa;
  - d. industri atau penunjang produksi;
  - e. pertanian termasuk perkebunan, peternakan dan perikanan;
  - f. tenaga listrik (pembangkit listrik tenaga air); dan
  - g. pertambangan.”<sup>119</sup>

Hal ini perlu untuk dianalisa terkait profitabilitas atas beberapa kegiatan usaha yang memanfaatkan jenis objek permukaan air dimana seharusnya dikenakan sebagai objek pajak dengan berdasar bahwa pendapatannya memiliki nilai ekonomis atas kegiatan usaha yang dijalankan dan selain fungsi mengatur yang dijalankan dalam sistem perpajakan, pajak pula berfungsi sebagai penyelenggara anggaran yang merupakan bentuk pengarah atas ketentuan perekonomian. Sesuai pada prinsip *benefit principle* dan *ability to pay*, khususnya pada prinsip kemampuan seorang wajib pajak dalam membayar pajak, pemanfaatan atas permukaan air yang dalam hal ini air laut, dapat menghasilkan keuntungan tinggi dan untuk menunjang kesehatan lingkungan, subsidi antar kekayaan warga negara, dan perlindungan hak kepada tiap-tiap warga negara, maka diperlukan pengenaan pajak atas hal tersebut.



---

<sup>119</sup> Lihat Pada Pasal 7 Ayat (2) Peraturan Menteri Pekerjaan Umum Dan in Rakyat Republik Indonesia Nomor 14/PRT/M/2017 Tentang Tata Cara gan Besaran Nilai Perolehan Air Permukaan.

Selanjutnya pada pasal 33 ayat (3) menyatakan: “(3) Yang dikecualikan dari objek Pajak Rokok sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah rokok yang tidak dikenai cukai rokok berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang cukai.”<sup>120</sup> Pengecualian atas pajak rokok didasarkan melalui ketentuan perundang-undangan di bidang cukai. Ditinjau melalui Pasal 8 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 11 Tahun 1995 Tentang Cukai, menyatakan bahwa:

“Cukai tidak dipungut atas barang kena cukai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) terhadap:

- a. tembakau iris yang dibuat dari tembakau hasil tanaman di Indonesia yang tidak dikemas untuk penjualan eceran atau dikemas untuk penjualan eceran dengan bahan pengemas tradisional yang lazim dipergunakan, apabila dalam oembuatannya tidak dicampur atau ditambah dengan tembakau yang berasal dari luar negeri atau bahan lain yang lazim dipergunakan dalam pembuatan hasil tembakau dan/atau pada kemasannya ataupun tembakau irisnya tidak dibubuhi merek dagang, etiket, atau yang sejenis itu.”<sup>121</sup>

Secara umum bahwa rokok yang dikecualikan sebagai objek pajak, merupakan rokok yang tidak dikomersialisasi untuk memperoleh keuntungan dan hanya sekedar untuk dikonsumsi secara pribadi. Namun, perlu untuk ditinjau ulang bahwa secara prinsipalitas bahwa pemungutan yang dilakukan oleh pemungut pajak, berdasar pada potensi nilai ekonomis yang perlu untuk diatur demi pemerataan kekayaan tiap-tiap warga negara.



<sup>120</sup> Lihat Pada Pasal 33 Ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 122 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

<sup>121</sup> Lihat Pada Pasal 8 Ayat (1) Huruf a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang

Selanjutnya pada pasal 38 ayat (3) menyatakan bahwa:

"Yang dikecualikan dari objek PBB-P2 sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah kepemilikan, penguasaan, dan/atau pemanfaatan atas:

- a. Bumi dan/atau Bangunan kantor Pemerintah, kantor Pemerintahan Daerah, dan kantor penyelenggara negara lainnya yang dicatat sebagai barang milik negara atau barang milik Daerah;
- b. Bumi dan/atau Bangunan yang digunakan semata-mata untuk melayani kepentingan umum di bidang keagamaan, panti sosial, kesehatan, pendidikan, dan kebudayaan nasional, yang tidak dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan;
- c. Bumi dan/atau Bangunan yang semata-mata digunakan untuk tempat makam (kuburan), peninggalan purbakala, atau yang sejenis;
- d. Bumi yang merupakan hutan lindung, hutan suaka alam, hutan wisata, taman nasional, tanah penggembalaan yang dikuasai oleh desa, dan tanah negara yang belum dibebani suatu hak;
- e. Bumi dan/atau Bangunan yang digunakan oleh perwakilan diplomatik dan konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik;
- f. Bumi dan/atau Bangunan yang digunakan oleh badan atau perwakilan Lembaga internasional yang ditetapkan dengan Peraturan Menteri;
- g. Bumi dan/atau Bangunan untuk jalur kereta api, moda raya terpadu (*Mass Rapid Transit*), lintas raya terpadu (*Light Rail Transit*), atau yang sejenis;
- h. Bumi dan/atau Bangunan tempat tinggal lainnya berdasarkan NJOP tertentu yang ditetapkan oleh Kepala Daerah; dan
- i. Bumi dan/atau Bangunan yang dipungut pajak bumi dan bangunan oleh Pemerintah."<sup>122</sup>

Pajak bumi dan bangunan merupakan pajak yang dikenakan atas tanah dan/atau bangunan yang muncul akibat dari kepemilikan hak, penguasaan, perolehan manfaat atas penggunaan bumi dan bangunan.

Dalam pandangan umumnya, bahwa pajak bumi bangunan terbagi atas 5

aitu sektor perkotaan, sektor pedesaan, sektor perkebunan, sektor



---

<sup>2</sup> Lihat Pada Pasal 38 Ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

perhutanan, dan sektor pertambangan. Setelah adanya UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, wewenang pemerintah daerah melakukan pengaturan berada pada pajak bumi bangunan perkotaan dan pedesaan, sedangkan 3 sektor lainnya dilakukan pengaturan oleh pemerintah pusat. Pengalihan kewenangan pengelolaan PBB P2 dimaksudkan agar meningkatkan akuntabilitas, efektivitas, transparansi dan pengawasan dari masyarakat.<sup>123</sup> Lebih tegas menyatakan bahwa:

“Menurut data yang dilansir Kementerian Dalam Negeri, tahun 2013 Indonesia memiliki kabupaten/kota yang akan mengambil alih pengelolaan kewenangan pemungutan PBB P2. Kenyataannya pada tahun 2013 baru terdapat 123 pemda yang telah melakukan pengalihan PBB P2 menjadi pajak daerah.”<sup>124</sup>

Diperlukan untuk menganalisis terkait penerapan atas PBB P2 tersebut yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah yang seharusnya bersesuaian pada prinsipalitas hukum pajak. Selanjutnya pada Pasal 44 mencantumkan ayat (6) yang seharusnya dalam urutan sebagai ayat (4), menyatakan bahwa:

“Yang dikecualikan dari objek BPHTB adalah Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan:

- a. untuk kantor Pemerintah, Pemerintah Daerah penyelenggara negara dan Lembaga negara lainnya yang dicatat sebagai barang milik negara atau barang milik Daerah;
- b. oleh negara untuk penyelenggaraan pemerintahan dan/atau untuk pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum;
- c. untuk badan atau perwakilan lembaga internasional dengan syarat tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan lain di



<sup>3</sup> Zawil Fitra, Tri Sukirno Putro, dan Lena Farida, 2017, *Penerimaan PBB-P2 ribusinya Terhadap Pendapatan Asli Daerah*, Jurnal Ilmu Administrasi Negara, 5 Nomor 2, Universitas Riau, hlm. 335.

<sup>1</sup> *Ibid.*

- luar fungsi dan tugas badan atau perwakilan lembaga tersebut yang diatur dengan Peraturan Menteri;
- d. untuk perwakilan diplomatik dan konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik;
  - e. oleh orang pribadi atau Badan karena konversi hak atau karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama;
  - f. oleh orang pribadi atau Badan karena wakaf;
  - g. oleh orang pribadi atau Badan yang digunakan untuk kepentingan ibadah; dan
  - h. untuk masyarakat berpenghasilan rendah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.”<sup>125</sup>

Pengalihan BPHTB dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah diharapkan dapat berdampak pada peningkatan penerimaan daerah atau pendapatan asli daerah. Sebelumnya, BPHTB dikelola oleh pemerintah pusat dan dibagikan melalui alokasi dana hasil kepada tiap-tiap daerah, dan dengan pelimpahan kewenangan yang diberikan kepada daerah masing-masing seharusnya pengaturan atas bea tersebut dapat meningkatkan dan mengembangkan potensi daerah tersebut. Namun, perlu untuk dilakukan analisa terkait pendapatan daerah dimana pengaturannya terdapat pada pemerintah provinsi yang hak atas tanahnya, terbagi atas 6 aspek hak milik, hak guna usaha, hak guna bangunan, hak pakai, hak milik atas satuan rumah susun, dan hak pengelolaan yang patut untuk diperhatikan terkait pemberian hak atas tanah yang tepat sasaran melihat bahwa secara realitanya terdapat beberapa bentuk usaha salah satunya penggabungan usaha dimana terjadinya kontrak antara 2 perusahaan yang diberikan hak guna usaha namun, peninjauan yang perlu dilakukan yaitu jenis perolehan



---

<sup>5</sup> Lihat Pada Pasal 44 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2022 Iubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah.

hak atas tanah tersebut seharusnya diberikan indikator dan dasar pengenaan terhadap hak yang dimiliki oleh subjek pajak dari BPHTB.

Selanjutnya pada UU HKPD tersebut, menjabarkan terkait pengecualian dari pajak barang dan jasa tertentu yang merupakan integrasi antara 5 jenis pajak daerah dalam UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yaitu pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak parkir, dan pajak penerangan jalan, dimana pajak tersebut meliputi makanan dan minuman, tenaga listrik, jasa perhotelan, jasa parkir, dan jasa kesenian dan hiburan. Secara garis besar munculnya jenis PBJT tertentu dapat memberikan kemudahan administrasi mengingat bahwa pada undang-undang pajak daerah dan retribusi daerah mewajibkan oleh wajib pajak yang apabila terdapat 1 wajib pajak yang menyelenggaraan kelima aktivitas tersebut, maka membayar 5 jenis pajak tersebut dan melaporkan jenis Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD). Pada bagian pajak penjualan, penyerahan makanan dan/atau minuman, pada pasal 51 ayat (2) menyatakan:

- “(2) Yang dikecualikan dari objek PBJT sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah penyerahan Makanan dan/atau Minuman:
- a. dengan peredaran usaha tidak melebihi batas tertentu yang ditetapkan dalam Perda;
  - b. dilakukan oleh toko swalayan dan sejenisnya yang tidak semata-mata menjual Makanan dan/atau Minuman;
  - c. dilakukan oleh pabrik Makanan dan/atau Minuman; atau
  - d. disediakan oleh penyedia fasilitas yang kegiatan usaha utamanya menyediakan pelayanan jasa menunggui pesawat (*lounge*) pada bandar udara.”<sup>126</sup>



---

<sup>126</sup> Lihat Pada Pasal 51 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

Berlanjut pada pasal 52 ayat (2) menyangkut pajak dari konsumsi akhir tenaga listrik, yang mengecualikan:

- “(2) Yang dikecualikan dari konsumsi Tenaga Listrik sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi:
- a. konsumsi Tenaga Listrik oleh instansi Pemerintah, Pemerintah Daerah dan penyelenggara negara lainnya;
  - b. konsumsi Tenaga Listrik pada tempat yang digunakan oleh kedutaan, konsulat, dan perwakilan asing berdasarkan asas timbal balik;
  - c. konsumsi Tenaga Listrik pada rumah ibadah, panti jompo, panti asuhan, dan panti sosial lainnya yang sejenis;
  - d. konsumsi Tenaga Listrik yang dihasilkan sendiri dengan kapasitas tertentu yang tidak memerlukan izin dari instansi teknis terkait; dan
  - e. konsumsi Tenaga Listrik lainnya yang diatur dengan Perda.”<sup>127</sup>

Pada pasal 53 menjabarkan terkait jasa penyediaan akomodasi dan fasilitas penunjang serta penyewaan ruang rapat atau pertemuan pada perhotelan yang mengecualikan sebagai berikut:

- “(2) Yang dikecualikan dari Jasa Perhotelan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:
- a. Jasa tempat tinggal asrama yang diselenggarakan oleh Pemerintah atau Pemerintah Daerah;
  - b. jasa tempat tinggal di rumah sakit, asrama perawat, panti jompo, panti asuhan, dan panti sosial lainnya yang sejenis;
  - c. jasa tempat tinggal di pusat pendidikan atau kegiatan keagamaan;
  - d. jasa biro perjalanan atau perjalanan wisata; dan
  - e. jasa persewaan ruangan untuk diusahakan di hotel.”<sup>128</sup>

Dan pada pasal 54 menyatakan bahwa:

- “(2) Yang dikecualikan dari jasa penyediaan tempat parkir sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:
- a. jasa tempat parkir yang diselenggarakan oleh Pemerintah dan Pemerintah Daerah;



<sup>1</sup> Lihat Pada Pasal 52 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

<sup>3</sup> Lihat Pada Pasal 54 Ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

- b. jasa tempat parkir yang diselenggarakan oleh perkantoran yang hanya digunakan untuk karyawannya sendiri;
- c. jasa tempat parkir yang diselenggarakan oleh kedutaan, konsulat, dan perwakilan negara asing dengan asas timbal balik; dan
- d. jasa tempat parkir lainnya yang diatur dengan Perda.<sup>129</sup>

Selanjutnya pada pasal 55 sebagai jenis pajak barang dan jasa tertentu merupakan jasa kesenian dan hiburan menyatakan bahwa:

- (2) Yang dikecualikan dari Jasa Kesenian dan Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah Jasa Kesenian dan Hiburan yang semata-mata untuk:
  - a. promosi budaya tradisional dengan tidak dipungut bayaran;
  - b. kegiatan layanan masyarakat dengan tidak dipungut bayaran; dan/atau
  - c. bentuk kesenian dan hiburan lainnya yang diatur dengan Perda.<sup>130</sup>

Hal ini perlu untuk di analisa mengenai pajak barang dan jasa tertentu terkait dari indikator atas pengecualian objek pajak. Hal ini yang nantinya dapat menghasilkan indikator khusus terkait suatu pengecualian objek pajak dan dapat digunakan sebagai perbandingan dan pendasaran atas beberapa objek yang dapat dimasukkan sebagai objek pajak dan suatu objek yang tidak dapat dijadikan sebagai objek pajak melihat bahwa diperlukan indikator khusus dan penentuannya. Secara garis besar, beberapa objek pajak dapat ditentukan sebagai objek dengan berdasar bahwa kepemilikan dan/atau penguasaan yang dimiliki oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah dapat dibebaskan dari pengenaan pajak.



<sup>129</sup> Lihat Pada Pasal 54 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

<sup>130</sup> Lihat Pada Pasal 54 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

Juga pada beberapa jenis pajak yang dikecualikan dengan pendasaran atas penguasaan oleh kedutaan atau konsulat atau lembaga internasional dengan berdasar dari asas timbal balik yang telah penulis jabarkan sebelumnya. Berangkat dari pajak barang dan jasa tertentu, masih terdapat 4 jenis pajak yang juga dijabarkan terkait pengecualian dari objek pajak itu sendiri. Yaitu Pajak Reklame, Pajak Air Tanah, Pajak MBLB, dan Pajak Sarang Burung Walet. Pada pasal 60 ayat (3) menyatakan bahwa:

- “(3) Yang dikecualikan dari objek Pajak Reklame adalah;
- a. penyelenggaraan Reklame melalui internet, televisi, radio, warta harian, warta mingguan, warta bulanan, dan sejenisnya;
  - b. label/merek produk yang melekat pada barang yang diperdagangkan, yang berfungsi untuk membedakan dari produk sejenis lainnya;
  - c. nama pengenal usaha atau profesi yang dipasang melekat pada bangunan dan/atau di dalam area tempat usaha atau profesi yang jenis, ukuran, bentuk, dan bahan Reklamanya diatur dalam Perkada dengan berpedoman pada ketentuan yang mengatur tentang nama pengenal usaha atau profesi tersebut;
  - d. Reklame yang diselenggarakan oleh Pemerintah atau Pemerintah Daerah;
  - e. Reklame yang diselenggarakan dalam rangka kegiatan politik, sosial, dan keagamaan yang tidak disertai dengan iklan komersial; dan
  - f. Reklame lainnya yang diatur dengan Perda.”<sup>131</sup>

Reklame adalah benda, alat, perbuatan atau media yang menurut bentuk dan corak ragamnya untuk tujuan komersial, digunakan untuk memperkanlkan, menganjurkan dan memujikan suatu barang, jasa atau orang, ataupun untuk menarik perhatian umum, kecuali yang dilakukan oleh



---

<sup>1</sup> Lihat Pada Pasal 60 Ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

pemerintah.<sup>132</sup> Diperlukan peninjauan atas kebijakan tersebut melihat bahwa pada huruf e, menyatakan bahwa bentuk reklame dengan tujuan kegiatan politik mendapatkan pengecualian dari pengenaan pajak, hal tersebut perlu untuk dijabarkan dan diberikan kepastian hukum sehingga menghasilkan indikator maupun tolak ukur dalam penentuan atas kegiatan politik yang dimaksudkan. Sedangkan pada Pajak Air Tanah, dinyatakan pada pasal 65 ayat (2):

- “(2) Yang dikecualikan dari objek PAT adalah pengambilan untuk:
- a. keperluan dasar rumah tangga;
  - b. pengairan pertanian rakyat;
  - c. perikanan rakyat;
  - d. keperluan keagamaan; dan
  - e. kegiatan lainnya yang diatur dengan Perda.”<sup>133</sup>

Selanjutnya pada pajak mineral bukan logam dan batuan, merupakan pajak yang dikenakan atas kegiatan pengambilan mineral bukan logam dan batuan, baik dari sumber alam di dalam dan/atau dipermukaan bumi untuk dimanfaatkan. Identik terhadap pengecualian objek pajak pada jenis pajak air permukaan, perlu untuk dilakukan peninjauan dalam penentuan pengecualian. Indikator tersebut menjadi titik awal yang nantinya dapat menghasilkan kesimpulan terhadap beberapa objek yang akan dikenakan sebagai objek pajak. Dan pada pasal 71 ayat (2) menyatakan bahwa:



<sup>2</sup> Halomon Sihombing dan Bonifasiu H. Tambunan, 2020, *Pengaruh Penerimaan Pajak Reklame Terhadap Pendapatan Asli Daerah*, Journal of Economics and Business, Volume 1 Nomor 2, Universitas HKBP, hlm. 69.

<sup>3</sup> Lihat Pada Pasal 65 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

- “(2) Yang dikecualikan dari objek Pajak MBLB sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi pengambilan MBLB:
- a. untuk keperluan rumah tangga dan tidak diperjualbelikan/dipindahtangankan;
  - b. untuk keperluan pemancangan tiang listrik/telepon, penanaman kabel, penanaman piap, dan sejenisnya yang tidak mengubah fungsi permukaan tanah; dan
  - c. untuk keperluan lainnya yang ditetapkan dengan Perda.”<sup>134</sup>

Selanjutnya pada pasal 76 ayat (2) menyangkut pajak sarang burung walet menyatakan:

- “(2) Yang dikecualikan dari objek Pajak Sarang Burung Walet sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:
- a. pengambilan sarang Burung Walet yang telah dikenakan penerimaan negara bukan pajak; dan
  - b. kegiatan pengambilan dan/atau pengusaha sarang Burung Walet lainnya yang ditetapkan dengan Perda.”<sup>135</sup>

Pajak sarang burung walet adalah pajak atas kegiatan pengambilan dan/atau pengusaha sarang burung walet. Pelaksanaan pemungutannya dilakukan oleh pemerintah kabupaten/kota.

Pada beberapa pengecualian atas objek pajak yang ditentukan dalam UU HKPD tersebut, terdapat fokus penelitian utama oleh penulis sesuai dengan rumusan masalah yang penulis lampirkan yaitu objek dari pajak barang dan jasa tertentu. Pajak atas barang dan jasa tertentu merupakan usaha dari rezim UU HKPD untuk menyederhanakan dan mengintegrasikan secara administratif 5 jenis objek pajak. Mengingat bahwa UU HKPD merupakan bentuk integrasi dari Undang-Undang Pajak Daerah



<sup>1</sup> Lihat Pada Pasal 71 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomo1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

<sup>2</sup> Lihat Pada Pasal 72 Ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomo1 22 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah

dan Retribusi Daerah serta Undang-Undang Perimbangan Keuangan Negara, hal ini menjadi dasar bahwa UU HKPD merupakan undang-undang lanjutan yang dalam hal ini sebuah usaha mengefisiensikan sistematika perpajakan daerah dan memberikan kewenangan kepada daerah otonom untuk mengatur objek pajaknya sendiri serta menganalisis potensi daerah masing-masing sehingga pendapatan asli daerah dapat meningkat.

