

---

## **PEMUNGUTAN PAJAK BERULANG TERHADAP PENGGUNA JASA LAYANAN RESTORAN SEBAGAI CELAH KORUPSI HASIL PAJAK**

**Gencar Anjur Prayoga**

Fakultas Hukum Tata Negara UIN Saiyid Ali Rahmatullah, Tulungagung

### **Abstrak:**

Pemungutan pajak berulang adalah suatu proses pengenaan pajak yang pembayarannya dilakukan lebih dari satu kali oleh pihak yang sama dengan kapasitas waktu yang berbeda. Proses ini lebih sering terjadi pada instansi-instansi jasa layanan, terlebih Restoran yang pada umumnya dalam pertanggung jawaban kegiatan yang dimasukkan dalam Dokumen Pelaksanaan. Dalam pelaksanaannya, proses ini ternyata terdapat indikasi menjadi pintu masuk bagi praktek korupsi hasil pajak karena adanya salah sasaran pengenaan pajak. Isu hukum ini dikaji dengan metode Yuridis Normatif pendekatan dengan menggunakan perundang-undangan dan konseptual, serta menggandeng kajian pemungutan dan penagihan konsep pajak dan pajak Restoran.

### **I. PENDAHULUAN**

Salah satu penghasilan atau pemasukan Kas Negara Indonesia adalah pajak, menurut Rochmat Soemitro Pajak adalah ruh dari suatu Negara. Pemahaman ini mengandung makna bahwa roh suatu negara berada pada sektor perpajakan sebagai salah satu sumber pendapatan.

Sebagaimana yang tercantum dalam Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 yang menyebutkan bahwa "untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia" Pokok pikiran ini mengandung makna bahwa negara Republik Indonesia mempunyai kewajiban untuk mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia berdasarkan Pancasila dan UUD NRI Tahun 1945. Untuk mencapai hal itu pastinya diperlukan dana yang cukup besar. Sumber pembiayaan negara pada umumnya berasal dari sumber daya alam dan sumber daya manusia yang dikonversikan menjadi Pajak.

Membayar pajak merupakan salah satu dari kewajiban masyarakat negara Indonesia sebagai wujud peran dan sumbang-asih dalam pembiayaan dan pembangunan Negara. Soemitro berpendapat bahwa "Pajak merupakan kewajiban penduduk Indonesia dalam menunjang pembangunan secara terencana, terarah serta teratur, serta pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin, dan apabila masih

ada sisa yang lazim berupa surplus, maka surplus ini dapat digunakan untuk membiayai investasi pembangunan”<sup>1</sup>.

Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 sendiri menyebutkan : “Pajak dan Pungutan lain yang bersifat memaksa bagi kepentingan negara, diatur dengan undang-undang. Dalam kewenangan memungut pajak, tanggung jawab dibebankan kepada Pusat dan Daerah.” Dengan demikian dikenal Pajak Pusat dan Pajak Daerah.

UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) dalam pengaplikasiannya merupakan salah satu bagian dari upaya agar terlaksananya Asas Desentralisasi dan pengelolaan Otonomi Daerah yang lebih baik untuk masa yang akan datang. Pembiayaan Pemerintah Daerah bertugas melaksanakan tugas pemerintahan dalam pembangunan dan juga mencari sumber pemasukan atau pendapatan dengan menggunakan otonomi daerahnya masing-masing. Hal ini guna membantu pemerintah pusat dalam hal Pembiayaan daerah dari berbagai sumber alternatif penerimaannya. UU tentang pemerintahan Daerah menetapkan Pajak dan Retribusi Daerah menjadi salah satu penerimaan yang berasal dari dalam daerah dan dapat dikembangkan berkesesuaian dengan kondisi daerah masing-masing.<sup>2</sup>

Dalam UU PDRD sendiri mengatur berbagai jenis-jenis pajaknya, salah satunya adalah Pajak Restoran yang merupakan salah satu jenis Pajak Daerah Kabupaten/Kota sesuai dengan ketentuan Pasal UU PDRD serta PP No. 91 Tahun 2010 tentang Jenis Pajak Daerah yang Dipungut berdasarkan ketetapan Kepala Daerah atau dibayar sendiri oleh pemegang Wajib Pajak jenis Pajak Restoran yang merupakan bentuk kontribusi wajib kepada Kepala Daerah Kabupaten/Kota. Dalam hal ini Bupati mengatur tentang perpajakan yang terutang oleh Pribadi dan Badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang dan tidak boleh mendapatkan Imbalan secara langsung, kontribusi ini kedepannya akan digunakan untuk penghidupan dan keperluan daerah demi kemakmuran rakyat.

Pajak Restoran merupakan jenis pajak Kabupaten/Kota yang dikenakan kepada Orang Pribadi atau Usaha atas kepemilikan dan pelaku usaha Restoran, termasuk Rumah Makan dengan Tarif tunggal 10% menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pasal 37 ayat 1 dan 2 UUPDRD menyebutkan bahwa yang menjadi objek pajak restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh restoran dari pelayanan maupun di tempat lain (bawa pulang).

Dalam pelaksanaan kegiatan di suatu instansi pemerintah, pada umumnya telah dianggarkan belanja makanan/minuman untuk suatu kegiatan tertentu, sesuai dengan aturan perundang-undangan, pemilik Restoran sebagai yang berwenang melakukan pemotongan pajak, telah melakukan pemotongan pajak restoran sebesar 10% dalam transaksi belanja makanan/minuman pada saat itu juga.

---

<sup>1</sup> Rachmat Soemitro, 1986, *Pajak dan Pembangunan*, Bandung, Eresco, hlm 109.

<sup>2</sup> Marihot P. Siahaan. 2008, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Jakarta, Rajawali Press.

Pada realisasinya, dalam pertanggung jawaban kegiatan tersebut, yang dapat dibuktikan dengan Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA). Orang yang menggunakan jasa Restoran kembali dikenakan Pajak 10% oleh Dinas Pendapatan Daerah (DISPENDA) jika dikaji dari perspektif Objek Pajak, jenis pengenaan pajak ini menjadi praktek pungutan pajak berulang karena berlaku bagi objek pajak yang sama, yaitu Restoran. Apabila konsep ini tidak diteliti dan dipahami dengan baik oleh pihak pengguna yang melakukan pertanggungjawaban, maka peluang terjadinya manipulasi dan praktek korupsi terhadap hasil pajak sangat besar. Isu ini yang menjadi sasaran utama dalam kajian ilmiah kali ini..

Berdasarkan uraian-uraian di atas, maka peneliti akan mengangkat 2 (dua) isu hukum, yaitu : Bagaimana kedudukan pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan oleh Restoran atas Pajak Restoran? Apa akibat hukum dari pengenaan pajak yang dilakukan oleh DISPENDA terhadap pengguna jasa Restoran? Sesuai dengan substansi permasalahan dan tujuan dari penelitian ini, maka peneliti akan menggunakan metode penelitian hukum secara normatif atau yuridis normatif, maksudnya adalah penelitian ini merupakan suatu penelitian yang mengkaji mengenai ketentuan-ketentuan hukum positif, asas-asas hukum, prinsip-prinsip hukum ataupun doktrin atau pendapat-pendapat ahli hukum.<sup>3</sup>

## **II. PEMBAHASAN**

### **Kedudukan Pengguna Jasa Layanan Makanan/Minuman yang disediakan Restoran terhadap Pajak Restoran.**

#### **Pengaturan Pajak Restoran dalam Undang-Undang**

Undang-Undang Dasar NRI Tahun 1945 memberi isyarat bahwa pajak merupakan hal yang harus diatur dengan ketentuan undang-undang. Oleh karena itu pajak termasuk sebagai hukum tertulis (*statue law + write law*), yaitu hukum yang dimuat dalam berbagai peraturan perundang-undangan sebagai sumbernya adalah Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945, yang menegaskan bahwa : "Pajak dan pungutan lain untuk kepentingan negara dapat diatur dengan Undang-Undang, termasuk peraturan Daerah untuk mengatur tentang pajak dan pungutan lain".

Berdasarkan asas yuridis, Hukum Pajak harus memberi jaminan hukum sebagai bentuk pelaksanaan konsep keadilan yang tegas baik untuk negara maupun warganya. Hukum itu harus ditetapkan dalam undang-undang dan pemungutan pajak untuk keperluan negara dan hanya boleh dilakukan berdasarkan ketentuan undang-undang. Berbagai pernyataan yang menegaskan bahwa pajak harus diatur oleh undang-undang dengan baik, hal itu dapat menjadi bentuk sebuah ketegasan yang dapat memupuk kepatuhan pihak-pihak terkait (Fiskus dan Wajib Pajak) dalam menjalankan kewajiban perpajakan.

---

<sup>3</sup> Peter Mahmud Marzuki, 2005, *Penelitian Hukum*, Prenada Media, hlm. 35

Berbagai literatur mengatakan bahwa pajak adalah salah satu hal yang sensitif dalam urusan kenegaraan, sebagai contohnya adalah perjuangan rakyat Amerika selama revolusi Amerika di tahun 1779-1783 yang melahirkan beberapa slogan antara lain. (i) No. taaxtion whitout representation; (ii) Taxation without representation is tyranny; dan (iii) taxation without representation is robbery. Dari ketiga slogan tersebut dapat disimpulkan bahwa pajak tanpa ketentuan yang diatur oleh perwakilan mereka dengan baik dalam bentuk perundang-undangan, pemungutan pajak tersebut disebut sebagai tirani dan sebuah perampokan.

Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro SH, Hukum Pajak adalah kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai fiskus atau pemungutan pajak dan masyarakat sebagai Wajib Pajak. Untuk pemungutan pajak Restoran di mana jasa Penyediaan makanan/minuman-nya digunakan oleh instansi yang menjadi isu hukum yang diteliti dalam penelitian ini, harus diatur dengan aturan yang baik dan dijalankan oleh pihak-pihak terkait, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pendekatan hukum ini menjadi bukti bahwa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum bagi Fiskus sebagai pengampu Pajak yang mana hal itu merupakan salah satu instrument dan alat legitimasi yang digunakan oleh negara untuk menghimpun dana pembangunan, oleh karenanya dalam hukum perpajakan-pun terdapat sifat yang memaksa kepada warga negaranya untuk melaksanakan ketentuan perpajakan. Menurut Ijip Ismail, tidak mungkin pajak dikenakan karena adat kebiasaan dari hukum tidak tertulis (unstatuate law, unwritten law), kalau terjadi, namanya bukan pajak, tetapi upeti.

Setelah hierarki, peraturan perundang-undangan sebagai payung hukum yang mendasari mendasari pemungutan pajak yang berlangsung secara umum dan khususnya bagi Pajak Restoran diurutkan sebagai berikut :

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2015 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan;

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;

Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang pemerintahan Daerah;

Substansi dari peraturan perundang-undangan yang di sebutkan di atas menjadi dasar pelaksanaan pemungutan Pajak Restoran yang wajib dipatuhi oleh masyarakat sebagai bentuk Wajib Pajak mereka, maupun pemerintah sebagai pemungut pajak (fiskus).

Subjek Pajak, Wajib Pajak dan Objek Pajak Restoran

Perlunya penegasan-penegasan tentang definisi dari Subjek Pajak, Wajib Pajak, dan Objek Pajak Restoran. Hal ini tidak lain ditujukan agar definisi-definisi hal tersebut

terbatasan dan tidak bias. Karena hal tersebut dapat menimbulkan pengaruh dalam lingkup pembahasan hukum. Hal ini menjadi penting ketika membahas tentang tanggung jawab pembayaran pajak terikat dengan istilah-istilah dalam pengenaan, pembiayaan, pemungutan, penagihan, serta beberapa istilah lain yang erat kaitannya dengan pajak.

Berkaitan dengan itu juga, maka perlu dilakukan penekanan dalam memahami makna kata-kata tersebut dan juga penekanan dalam memahami isu hukum yang diangkat.

Pemungutan pajak merupakan kegiatan pengambilan atau penerimaan oleh fiscus terhadap wajib pajak yang mana uang itu akan dititipkan oleh fiscus ke dalam kas negara. Pemungutan pajak memiliki makna yang hampir sama dengan pemotongan pajak. Pemotongan pajak dilakukan oleh salah satu pihak dalam aktivitas yang menimbulkan pajak. Dalam pajak restoran, pemotongan pajak biasanya dilakukan oleh pihak yang memberikan jasa pelayanan penyediaan makanan/minuman kepada pihak pembeli atau pengguna jasa.

Penyetoran dan pelunasan pajak juga menjadi salah satu aktivitas atau mekanisme dalam pembayaran pajak. Penyetoran pajak dilakukan oleh wajib pajak kepada fiscus sebagai pelunasan utang pajak kepada negara. Pada dasarnya, hal-hal yang telah dijelaskan di atas merupakan proses dan tindakan perpajakan berupa pemindahan sejumlah harta kekayaan (utang pajak) dari sektor swasta (masyarakat wajib pajak) ke kas negara. Namun, akan berbeda makna ketika dilihat dari perspektif yang berbeda dan sasaran pengenaan pajak yang berbeda pula.

Dalam UUKUP sendiri tidak menjelaskan secara detil tentang Subjek Pajak dan hanya menyebutkan Wajib Pajak, namun jika kita memandang dari prinsip *self assessment* dapat disimpulkan bahwa yang dimaksud dengan Subjek Pajak adalah individu, orang pribadi dan badan yang menurut undang-undang perpajakan dinyatakan sebagai subjek hukum yang dapat dikenakan pajak.

Pada Pasal 38 ayat (1) UU PDRD menyebutkan bahwa Subjek Pajak Restoran adalah Orang Pribadi atau Badan yang membeli makanan/minuman dari Restoran. Bisa diartikan bahwa Subjek Pajak Restoran adalah orang pribadi/badan yang mengkonsumsi makanan/minuman yang disediakan oleh restoran dan membayarnya. Sedangkan Wajib Pajak Restoran adalah Pengusaha Restoran.

Objek Pajak Restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh pihak restoran dengan pembayaran dalam artian bahwa setiap orang yang mengkonsumsi makanan/minuman pada suatu Restoran akan dikenai pembayaran termasuk dalam Objek Pajak Restoran atau Rumah Makan terhadap penjualan makanan/minuman. Itu berarti bahwa pemungutan pajak Restoran dilakukan ketika transaksi terhadap penyedia jasa layanan makanan/minuman dan pengguna jasa tersebut.

Maka bisa disimpulkan bahwa posisi atau kedudukan pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan oleh Restoran yang dalam pertanggungjawaban

pelaksana kegiatan melalui Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA), yang dikenakan dan membayar Pajak Restoran kepada DISPENDA, perlu dicermati dengan baik.

Di satu sisi yang lain, DISPENDA yang erposisi sebagai fiscus berwenang untuk melakukan tindakan pengenaan pajak namun disisi lain, dalam hal sasaran pengenaan Pajak Restoran dengan pembuktian DPA, Dispenda mengalami kekeliruan. Kekeliruan tersebut terletak dalam proses pertanggungjawaban pengguna jasa layanan makan/minum yang disediakan oleh Restoran bukanlah Wajib Pajak. Dapat dikatakan dengan demikian karena pemotongan Pajak Restoran telah dilakukan oleh pihak Pemilik Restoran saat dilakukan transaksi pembayaran makanan/minuman di Restoran. Kapasitas pengguna jasa Restoran di sini merupakan Subjek Pajak sebagaimana tersirat dalam Pasal 38 ayat (1) UU PDRD.

### **Akibat Hukum Terhadap Pengguna Jasa Restoran**

#### **Praktek Pemungutan Pajak Berulang pada Jenis Pajak Restoran.**

Pajak merupakan pungutan paksa yang dilakukan oleh pemerintah terhadap masyarakat kerna program Wajib Pajak. Mekanisme dari pajak dapat dikategorikan sebagai pungutan wajib atau pungutan paksa, karena pajak adalah kewajiban rakyat kepada negara, namun hal ini dapat dipaksakan dengan menggunakan undang-undang. Apabila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajibannya, maka yang bersangkutan akan mendapatkan sanksi atas kewajiban yang tidak dipenuhinya.

Penagihan pajak merupakan serangkaian tindakan yang dilakukan oleh fiscus agar penanggung pajak melunasi hutang pajak dan biaya penagihan pajak. Penagihan pajak dilakukan terhadap suatu utang pajak yang belum terlunasi sampai dengan batas waktu yang telah ditentukan dalam perundang-undangan.

Proses pemungutan pajak Restoran yang dilakukan oleh DISPENDA terhadap pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan oleh Restoran, dimuat dalam DPA dan dibayarkan ketika pertanggungjawaban pelaksanaan kegiatan, berdasarjab pelaksanaan itu dapat dikategorikan sebagai penagihan pajak, karena tidak sesuai dengan waktu yang telah ditetapkan.

Proses ini juga merupakan pemungutan berulang terhadap Obek Pajak yang sama, yang mana pembayaran makanan/minuman kepada restoran. Dalam hal ini, pajak dibayarkan oleh pihak pengguna jasa layanan makanan/minuman kepada restoran bisa dikatakan sebagai produsen sebesar 10% sesuai dengan tarif pajak menurut UUPDRD. Ketika transaksi berlangsung, pemotongan pajak tersebut dilakukan pada saat itu juga, maka tidak ada utang pajak yang menjadu beban dari pihak pengguna jasa layanan Restoran tersebut.

Pemungutan pajak restoran yang keduanya adalah ketika DISPENDA memungut pajak restoran kepada pihak pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan restoran. Padahal, dalam hal ini pengguna jasa layanan restoran bukan sebagai Wajib Pajak. Apalagi Pajak Restoran 10% tersebut telah dipotong pada saat transaksi restoran saat itu juga.

Akibat Hukum Pemungutan Pajak Restoran terhadap Instansi Pengguna Jasa Restoran

Akibat Hukum merupakan hasil dari suatu tindakan yang dilakukan oleh manusia yang menyebabkan timbulnya hak dan kewajiban. Perbuatan yang diatur oleh hukum, dalam hal ini perlu pemahaman yang baik dan benar tentang akibat yang timbul dari pemungutan pajak terhadap pihak pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan oleh Restoran.

Pajak Restoran sendiri tidak mutlak berada pada seluruh Daerah Kabupaten atau kota di Indonesia. Hal ini bersangkutan dengan kewenangan yang ada dalam Pemerintahan Kabupaten atau Kota untuk mengenakan atau tidak mengenakan suatu jenis pajak Kabupaten/Kota. Oleh karena itulah pungutan pada suatu daerah kabupaten atau Kota, PEMDA harus terlebih dahulu menerbitkan PERDA tentang Pajak Restoran yang akan menjadi landasan hukum operasional dalam teknis pelaksanaan pengean dan pemungutan Pajak Restoran di daerah Kabupaten atau Kota yang bersangkutan.

Pajak Restoran sendiri tidaklah mutlak berada pada daerah, namun jika daerah mengamini adanya hal itu maka hasilnya akan menjadi pemasukan bagi kas daerah. Dengan demikian, dapat meningkatkan pendapatan daerah.

Masalah pengean pajak berulang dalam isu hukum ini, merupakan tindakan penyalhgunaan wewenang yang dilakukan oleh DISPENDA. Hal ini menimbulkan imbas terhadap praktek manipulasi atau korupsi hasil pajak. DISPENDA memang berwenang melakukan pemungutan pajak, namun bukan berarti dapat menjalankan kewenangannya tanpa ada dasar hukum yang mengautr dan mengikat dengan jelas.

### **III. KESIMPULAN**

Pajak Restoran adalah jenis pajak daerah. Dasar pemungutan pajak ini adalah UUD NRI Tahun 1954, UUKP No. 16 tahun 2015, UUPDRD No. 28 tahun 2009 dan UU PEMDA No. 9 Tahun 2015 sebagai landasan hukum materiil dan formil.

Subjek dari pajak restoran adalah pihak pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan oleh pihak restoran. Wajib Pajak restoran merupakan pemilik restoran yang berkedudukan sebagai pemilik atau penyedia jasa/layanan makanan/minuman. Objek Pajak Restoran adalah pelayanan yang telah disediakan oleh Restoran dengan pembayaran.

Dalam pelaksanaan pungutannya, Dispenda sebagai pihak yang berwenang melakukan pemungutan terhadap instansi pengguna jasa layanan makanan/minuman yang disediakan oleh pihak restoran, disini terjadi pemungutan pajak berulang terhadap pihak dan objek pajak yang sama, dalam kapasitas dan waktu yang berbeda.

### **DAFTAR PUSTAKA**

**BUKU:**

Abdoel Gani, *Hukum dan Politik : Beberapa Permasalahan*, dalam Padmo Wahyono, *Masalah Ketatanegaraan Indonesia Dewasa Ini*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1984;

Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2016;

Bohari, *Hukum Pajak*, Rajawali Press, Jakarta, 2018

Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2018;

Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2017,

Franz Magnis-Suseno, *Etika Politik, Prinsip-Prinsip Moral Dasar Kenegaraan Moderen*,