

ASAS KEADILAN DALAM KETENTUAN HUKUM PAJAK HOTEL TERHADAP RUMAH KOS

PRINCIPLE OF JUSTICE IN THE PROVISIONS OF HOTEL TAX LAW AGAINST BOARDING HOUSES

Oleh:

Shafira Della Astrina¹, Achmad Ruslan², dan Zulkifli Aspan³

^{1,2,3}Universitas Hasanuddin, Makassar

¹shafiradellaa@gmail.com; ²prof.achmadruslan@gmail.com; ³zulkifliaspan@gmail.com

ABSTRAK: Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis asas keadilan dalam ketentuan pajak hotel terhadap rumah kos di Kota Makassar. Tipe penelitian ini adalah penelitian empiris. Hasil penelitian menunjukkan ketentuan Pajak Hotel atas rumah kos di Kota Makassar belum mencerminkan asas keadilan. Hal ini disebabkan karena beberapa hal, yaitu: Kesamaan keadaan yang dimiliki baik oleh antar Subjek Pajak Hotel maupun antar Wajib Pajak Hotel, namun ada yang dibebankan pajak hotel ada yang tidak; Ketentuan yang menetapkan Wajib Pajak Hotel atas rumah kos berdasarkan jumlah kamar merupakan suatu diskriminasi, karena mengasumsikan rumah kos yang tidak memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) tidak mempunyai kemampuan untuk dijadikan Wajib Pajak Hotel.

KATA KUNCI: *Asas Keadilan, Pajak Hotel, Rumah Kos*

ABSTRACT: *This study aims to analyze the principle of justice in provisions of hotel tax regulation to collect indekost tax in Makassar City. This research is an empirical research. This study result is that the legal provisions in hotel tax regulation on indekost in Makassar City doesn't reflect principle of justice. This is due to two things, which are: The similarities of circumstances between Hotel Tax Subjects and between the Hotel Taxpayers, however, some are charged with hotel tax, some aren't; This legal provision which stipulate Hotel Taxpayers on indekost based on number of rooms constitute discrimination, because it assumes indekost that don't have more than 10 rooms don't have ability to become Taxpayers.*

KEYWORDS: Principle of Justice, Hotel Tax, Indekost

PENDAHULUAN

Tujuan Negara Indonesia yang tercantum dalam pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) adalah untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah

Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan juga untuk ikut melaksanakan ketertiban dunia. Untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut tentu memerlukan dana yang besar. Sumber pembiayaan negara pada umumnya berasal dari sumber daya alam dan

sumber daya manusia berupa pajak. Sumber daya alam semakin lama akan semakin berkurang, oleh karenanya pemungutan pajak merupakan pilihan utama.

Pemungutan pajak merupakan hak negara dan pembayaran pajak merupakan kewajiban masyarakat. Namun, imbalan dari pembayaran pajak tersebut tidak diterima oleh masyarakat secara langsung, melainkan akan pemerintah gunakan untuk kepentingan umum yang dapat dinikmati oleh seluruh masyarakat. Karena pajak ialah untuk kepentingan umum, maka pajak harus diatur dengan undang-undang. Setelah amandemen Undang-undang Dasar 1945, sumber hukum keberadaan hukum pajak mengalami perubahan yang sangat prinsipil. Hal ini dapat dilihat pada Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) yang menegaskan “*pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”.

Pasal 23A UUD NRI 1945 pada hakikatnya tetap memuat asas *legalitas* yang bermula dari Pasal 23 ayat (2) UUD 1945. Sekalipun demikian, perubahan yang prinsipil karena bukan hanya mengenai sumber hukum pajak melainkan pungutan yang bersifat memaksa harus pula diatur dengan undang-undang. Perubahan ini menunjukkan perkembangan positif agar negara yang diwakili oleh pejabat pajak tidak sewenang-wenang membebaskan pungutan yang bersifat memaksa kepada warga negara tanpa diatur dengan undang-undang sebagai perwujudan dari negara hukum. (Saidi, 2018) Pajak harus berdasarkan Undang-Undang, yang disusun dan dibahas bersama antara pemerintah dan DPR, sehingga pajak merupakan ketentuan yang didasari atas kehendak rakyat, bukan kehendak dari penguasa semata. Apabila prosesnya baik

sejak penentuan kebijakan dasar, gagasan pembentukan, proses penelitian dan pengkajian, penjaringan aspirasi rakyat, serta penuangannya dalam draft rancangan peraturan, serta pembahasannya benar-benar mengacu pada kehendak rakyat, maka UU/peraturan daerah tersebut akan berkarakter akomodatif, karena sejak awal hingga pengesahan rancangan UU/peraturan daerah tersebut berpihak pada kehendak rakyat. Pada negara demokrasi, rakyat merupakan pemegang kekuasaan, dalam arti kekuasaan pemerintah baik di tingkat pemerintah pusat maupun di tingkat pemerintah daerah. (Ruslan, 2013)

Di Indonesia, pajak dikategorikan berdasarkan tiga hal. Pertama, berdasarkan golongannya/cara pemungutannya, yaitu pajak langsung dan pajak tidak langsung. Kedua, berdasarkan sifatnya, yaitu pajak subjektif dan pajak objektif. Ketiga, berdasarkan lembaga pemungutannya, yaitu pajak pusat dan pajak daerah. Pemberian kewenangan kepada pemerintah daerah untuk memungut pajak daerah baik pada tingkat kota/kabupaten maupun tingkat provinsi bertujuan untuk memberikan daerah tersebut kebebasan untuk mempercepat proses pembangunan daerahnya. Pengaturan mengenai pajak daerah dapat kita temui di dalam beberapa peraturan, salah satunya Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD). Di dalam UU PDRD tersebut mengatur beberapa jenis pajak daerah baik tingkat kota/kabupaten maupun tingkat provinsi. Salah satu jenis pajak daerah pada tingkat kota/ kabupaten yang diatur ialah pajak hotel.

Pengaturan pajak daerah khususnya di Kota Makassar diatur di dalam Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah. Pada penjelasan Pasal 5 ayat (2)

Perda tersebut menyatakan rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) kamar termasuk ke dalam objek pajak hotel. Jadi, rumah kos termasuk ke dalam objek pajak hotel, namun ciri rumah kos yang termasuk ke dalamnya dibatasi hanya yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) kamar. Sesuai dengan pernyataan dari Kasubbid Hotel dan Air Bawah Tanah Bapenda Makassar, Harryman, bahwa tidak semua rumah kos dikenakan pajak, hanya yang memenuhi syarat saja, seperti memiliki kamar paling minimal 10 (sepuluh) unit. (Andriani)

Penentuan pajak hotel yang dalam hal ini merupakan rumah kos, berdasarkan dari jumlah kamar yang dimiliki rumah kos tersebut, bukan dari tarif rumah kos. Berarti, jika ada rumah kos yang mewah namun jumlah kamar yang dimiliki tidak lebih dari 10 kamar, maka tidak dikenakan wajib pajak. Namun, jika rumah kos yang tergolong sangat sederhana memiliki jumlah kamar lebih dari 10, dikenakan wajib pajak. Definisi rumah kos yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) yang dimasukkan ke dalam objek pajak hotel sehingga pengusaha rumah kos tersebut dapat ditetapkan menjadi Wajib Pajak Hotel tersebut menimbulkan rasa tidak adil di kalangan pengusaha rumah kos, seperti yang dinyatakan oleh Tuan Sumadi dan Tuan Toni selaku pemilik rumah kos di Kota Makassar (Oy), khususnya kepada pengusaha rumah kos sederhana yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh). Sehingga, penulis berpendapat peraturan ini tidak memenuhi salah satu tujuan hukum yaitu untuk memberikan keadilan.

Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah Pasal 2 mengatur bahwa penetapan pajak dilaksanakan berdasarkan 6 asas, yaitu asas keadilan, asas kepastian, asas kelayakan, asas

ekonomis, asas kemanfaatan, dan asas kesejahteraan. Lalu dijelaskan lebih lanjut dalam penjelasan perda tersebut bahwa asas keadilan berarti pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula. Aristoteles mengungkapkan tujuan hukum adalah guna mencapai sebuah keadilan, artinya memberikan kepada setiap orang atas apa yang sudah menjadi haknya. Pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan wajib pajak atau sebanding dengan tingkat penghasilannya, sesuai dari benefit yang wajib pajak terima dari negara yang salah satunya dalam wujud penghasilan. Kemampuan wajib pajak dapat dilihat dari penghasilan yang diperoleh wajib pajak. Rumah kos yang tidak memiliki jumlah kamar lebih dari 10 namun mewah sebenarnya memiliki kemampuan untuk menjadi wajib pajak.

Berdasarkan latar belakang tersebut di atas, maka penelitian ini mempunyai tujuan untuk menganalisis dan memahami asas keadilan dalam ketentuan pengaturan pajak hotel sebagai instrumen pemungutan pajak rumah kos di Kota Makassar.

METODE

Tulisan ini menggunakan metode penelitian hukum empiris, yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti data primer, yaitu data yang diperoleh secara langsung dari masyarakat. (Irwansyah, 2020) Metode yang digunakan adalah metode pendekatan undang-undang (*statute approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*). Penelitian ini menggunakan sumber data primer yang berupa data empirik yang diperoleh secara langsung di lapangan, dan data sekunder yang berupa peraturan perundang-undangan,

doktrin, dan jurnal-jurnal. Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan wawancara, pengumpulan, dan pengkajian bahan pustaka yang berkaitan dengan masalah yang diteliti. Peneliti menggunakan analisis kualitatif yaitu analisis dengan menggunakan nalar peneliti. Penarikan kesimpulan menggunakan metode deduktif yaitu cara mengambil kesimpulan dari pernyataan yang bersifat umum yang diikuti dengan pernyataan yang bersifat khusus.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Peneliti telah melakukan penelitian yang ke beberapa rumah kos yang mempunyai kamar lebih dari 10 (sepuluh) di wilayah yang termasuk di dalam Kota Makassar (Tabel 1.). Dari daftar 8 (delapan) rumah kos yang memiliki kamar lebih dari 10 (sepuluh) di atas, para pemiliknya mengaku membayar pajak daerah setiap bulan, dan rumah kos mengenakan harga kamar yang harus dibayarkan oleh penyewa rumah kos dengan harga biasa kamar kosnya, sesuai dengan fasilitas yang disediakan.

Tabel 1. Rumah Kos yang memiliki kamar lebih dari 10 (sepuluh) di Kota Makassar

| No | Nama Rumah Kos | Jumlah Kamar | Harga (Rupiah) | Termasuk Pajak 10% |
|----|--------------------|--------------|----------------|--------------------|
| 1. | Kos PGA | 24 | 2,3 juta | Ya |
| 2. | Kos My House | 12 | 1,4 juta | Ya |
| 3. | Kos Bambapuang | 14 | 1,4 juta | Ya |
| 4. | Kos Lodgin's Wahyu | 25 | 1,7 juta | Ya |
| 5. | Kos Orange | 20 | 1,150 juta | Ya |
| 6. | Kos Matahari | 24 | 1,5 juta | Ya |
| 7. | Kos Kita | 12 | 600 ribu | Ya |
| 8. | Kos Biscoffee | 25 | 800 ribu | Ya |

Rumah kos dalam tabel di atas ada yang menyediakan fasilitas AC (*Air Conditioning*), kamar mandi dalam, kasur, lemari, ada yang menyediakan meja, dapur umum, ada juga yang menyediakan tempat untuk meletakkan kompor di dalam kamar kosnya. Dapat dilihat dari Tabel 1., bahwa seluruh penyewa rumah kos tidak dibebankan tambahan biaya pajak hotel atas rumah kos sebesar 10% (sepuluh persen) dari harga kamar kosnya. Harga kamar kos yang dibayarkan penyewa sudah termasuk pajak 10% (sepuluh persen). Karena hal itu, maka pemilik rumah kos kemudian akan menghitung sendiri dan akan menyisihkan 10% (sepuluh persen) dari pendapatan penyewaan kamar kosnya yang mereka terima selama 1 (satu) bulan lampau.

Selanjutnya, penulis juga melakukan penelitian di lapangan terhadap pemilik rumah kos yang bukan merupakan Wajib Pajak Hotel atas rumah kos karena jumlah seluruh kamar yang dimiliki tidak lebih dari 10 (sepuluh) kamar.

Tabel 2. Rumah Kos yang tidak memiliki kamar lebih dari 10 (sepuluh) di Kota Makassar

| NO. | NAMA RUMAH KOS | JUMLAH KAMAR | HARGA (RUPIAH) |
|-----|----------------------|--------------|----------------|
| 1. | Kos Rafa | 8 | 900 ribu |
| 2. | Kos Nur Rahmah | 7 | 700 ribu |
| 3. | Kos BTN Hamzy Blok B | 8 | 750 ribu |
| 4. | Kos aA1 | 4 | 600/750 ribu |
| 5. | Kos Pelita 2 | 3 | 600 ribu |

Daftar rumah kos pada Tabel 2. menunjukkan bahwa harga kamar kos yang diberikan berkisar dari harga 600-900 ribu Rupiah. Dari wawancara yang penulis lakukan, fasilitas yang disediakan pada rumah kos tersebut ternyata tidak berbeda dibandingkan dengan rumah kos yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) kamar, untuk harga yang 750

ribu ke atas menyediakan *Air Conditioning (AC)*, kamar mandi dalam, dan kasur, sedangkan untuk yang harga 700 ribu ke bawah menyediakan kasur dan kamar mandi dalam saja tanpa pendingin ruangan, atau kasur dan pendingin ruangan dengan kamar mandi di luar atau kamar mandi bersama. Dari kelima rumah kos ini, semua pemiliknya memanfaatkan rumah tinggal mereka yang memiliki kamar kosong untuk disewakan.

Jadi, dari kedua tabel rumah kos, dapat disimpulkan bahwa, penyewa kamar kos di rumah kos yang menjadi Wajib Pajak Hotel seharusnya dibebankan pajak hotel atas rumah kos sebesar 10% (sepuluh persen), pada fakta di lapangannya tidak dibebankan biaya pajak daerah sebesar 10% (sepuluh persen) tersebut. Selanjutnya, penyewa rumah kos baik di rumah kos yang memiliki kamar lebih dari 10 (sepuluh) maupun rumah kos yang memiliki kamar 10 (sepuluh) dan dibawahnya, sama-sama membayar harga kamar kos sesuai dengan fasilitas yang disediakan di rumah kos mereka. Jumlah seluruh kamar yang dimiliki rumah kos tersebut tidak mempengaruhi harga yang akan dibayarkan oleh penyewa.

Untuk memenuhi asas legalitas, suatu peraturan pajak harus ditetapkan terlebih dahulu dalam undang-undang, sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 23A Undang-Undang Dasar NRI 1945, bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Demikian halnya dengan pengaturan Pajak Hotel, yang merupakan salah satu jenis pajak daerah yang pemungutannya dilakukan oleh pemerintah kota/kabupaten, telah ditentukan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (selanjutnya disebut dengan UU PDRD), yang salah satu isinya menyatakan bahwa besar tarif

pajak hotel yaitu maksimal sebesar 10% (sepuluh persen).

Pengertian pajak hotel yang diberikan oleh UU PDRD ialah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh hotel. Pengertian hotel sendiri adalah fasilitas penyedia jasa penginapan/ peristirahatan termasuk jasa terkait lainnya dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga motel, losmen, gubuk pariwisata, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya, serta rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh).

Di Kota Makassar, pajak hotel diatur di dalam Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah. Pengertian hotel dalam perda tersebut ialah fasilitas penyedia jasa penginapan/peristirahatan termasuk jasa terkait lainnya dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga motel, gubuk pariwisata, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya. Dapat kita lihat bahwa, rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) tidak dimasukkan ke dalam pengertian hotel.

Rumah kos yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) memang tidak lagi dimasukkan ke dalam pengertian hotel, namun di dalam perda tersebut, rumah kos tersebut dimasukkan ke dalam objek pajak hotel, di dalam Pasal 5 angka 2, yaitu: (2) Objek pajak hotel adalah pelayanan yang disediakan oleh hotel dengan pembayaran, termasuk jasa penunjang sebagai kelengkapan hotel yang sifatnya memberikan kemudahan dan kenyamanan, termasuk fasilitas olahraga dan hiburan.

Penjelasan Pasal 5 angka 2, yaitu: "Termasuk objek pajak hotel rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh)."

Sebelum berlakunya Perda Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah tersebut, sudah ada

peraturan daerah mengenai Pajak Daerah yaitu Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 3 Tahun 2010 yang telah diubah dengan Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2012 tentang Perubahan Atas Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 3 Tahun 2010 tentang Pajak Daerah. Berbagai alasan menjadi dasar digantinya peraturan daerah tersebut. Salah satunya ialah alasan secara sosiologis, dimana terdapat berbagai penetapan tarif pajak daerah yang tidak lagi relevan atau tidak sesuai lagi dengan kondisi sosial masyarakat di Kota Makassar. Hal itu menimbulkan ketidakadilan bagi subjek pajak dan wajib pajak, karena ada yang dibebankan pajak daerah dan ada juga yang tidak dibebankan pajak daerah, padahal sama-sama subjek pajak. (Perda Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah)

Di dalam perpajakan, terdapat 4 asas yang dicetuskan oleh Adam Smith di dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* yang terkenal dengan nama *Wealth of Nations*, yang menjadi pedoman agar suatu pengaturan pajak itu adil. Asas-asas tersebut ialah asas *equality* dan *equity*, asas *certainty*, asas *convenience of payment*, dan asas *economic of collection*. Adapun uraian dari keempat asas tersebut ialah: (Brotodiharjo, 2008)

1. Pembagian tekanan pajak di antara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, di bawah perlindungan pemerintah (asas pembagian/ asas kepentingan). Dalam asas "*equality*" ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan

yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

2. Pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromi (*not arbitrary*). Dalam asas "*certainty*" ini, kepastian hukum yang dipentingkan adalah yang mengenai subjek-objek, besarnya pajak, dan juga ketentuan mengenai waktu pembayarannya.
3. "*Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it*". Teknik pemungutan pajak yang dianjurkan ini (yang juga disebut "*convenience of payment*") menetapkan bahwa pajak hendaknya dipungut pada saat paling baik bagi para wajib pajak, yaitu saat sedekat-dekatnya dengan detik diterimanya penghasilan yang bersangkutan.
4. "*Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the State*". Asas efisiensi ini menetapkan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya; jangan sekali-kali biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya.

Keempat asas tersebut diadopsi oleh Peraturan Daerah Nomor 2 Tahun 2018 Kota Makassar tentang Pajak Daerah, yang menyatakan bahwa penetapan pajak didasarkan oleh asas keadilan, asas kepastian, asas kelayakan, asas ekonomis, asas kemanfaatan, dan asas kesejahteraan. Adapun uraian asas-asas tersebut yaitu: (Perda Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah)

1. Asas keadilan berarti pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula.

2. Asas kepastian hukum berarti pemungutan pajak dilakukan harus berdasarkan undang-undang, yaitu harus ada kejelasan, ketegasan, dan adanya jaminan hukum.
3. Asas kelayakan berarti pemungutan pajak hendaknya tidak memberatkan wajib pajak sehingga wajib pajak merasa membayar pajak bukan sebagai paksaan namun sebagai kewajiban yang dilakukandengan tulus.
4. Asas ekonomis berarti bahwa pemungutan dan pemenuhan kewajiban pajak bagi wajib pajak harus proporsional. Biaya pemungutan harus lebih rendah dari beban pajak yang harus dibayar.
5. Asas manfaat berarti bahwa pajak yang dipungut oleh negara harus digunakan untuk kegiatan-kegiatan yang bermanfaat untuk kepentingan umum.
6. Asas kesejahteraan berarti pajak yang dipungut oleh negara digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.

Menurut penulis, asas keadilan yang menjadi dasar penetapan pajak daerah Kota Makassar tersebut sejalan dengan asas *equality dan equity* yang dicetuskan oleh Adam Smith. Namun, kekurangan dari maxim ke-1 Adam Smith ini ialah tidak menyediakan ukuran untuk mengukur "*equality dan equity*" tersebut. Sehingga, untuk mengukur keadilan dalam ketentuan hukum pajak hotel sebagai instrumen pemungutan pajak rumah kos di Kota Makassar ini, penulis menarik dua pengukur dari pengertian asas keadilan yang telah diberikan di dalam penjelasan Perda tersebut, yaitu kesamaan keadaan dan non diskriminasi.

1. Kesamaan Keadaan

Untuk melihat kesamaan keadaan di dalam pengaturan pajak hotel atas rumah kos di Kota Makassar, maka

penulis akan menganalisis keadaan dari subjek pajak dan wajib pajak hotel atas rumah kos. Penulis akan menganalisis dengan melihat hak dan kewajiban yang dimiliki oleh masing-masing subjek pajak dan wajib pajak, lalu penulis akan membandingkan keadaan antara subjek-subjek pajak dan juga antara wajib-wajib pajak hotel atas rumah kos tersebut.

Dalam perpajakan dikenal terminologi subjek pajak dan wajib pajak. Subjek pajak dan wajib pajak memiliki hak dan kewajiban yang berbeda dalam perpajakan.

Dengan bertolak dari prinsip *full self assessment*, dapat disimpulkan bahwa yang dimaksud dengan subjek pajak adalah orang pribadi dan badan yang menurut undang-undang perpajakan dinyatakan sebagai subjek hukum yang dikenakan pajak atau dapat diartikan sebagai subjek pajak yang dibebani untuk memikul beban pajak. (Bohari, 1999) Sedangkan wajib pajak ialah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungutan pajak atau pemotongan pajak tertentu. (Wajib Pajak, n.d.)

Undang-undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah memberikan definisi subjek pajak daerah dan wajib pajak daerah, yaitu: "Subjek pajak adalah orang pribadi atau Badan yang dapat dikenakan pajak."

"Wajib pajak adalah orang pribadi atau Badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah."

Dari definisi di atas, dapat kita pahami bahwa subjek pajak dan wajib pajak adalah dua hal yang berbeda. Subjek pajak bisa siapa saja, baik orang pribadi maupun badan, yang memenuhi

syarat objektif yang telah ditentukan di dalam suatu peraturan daerah. Sedangkan wajib pajak, seseorang atau badan baru akan menjadi wajib pajak jika telah ditentukan oleh peraturan daerah untuk melakukan pembayaran pajak. Selain itu, wajib pajak juga diberi kewenangan untuk memungut pajak dari subjek pajak. (Siahaan, Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, 2010) Hal ini menunjukkan bahwa wajib pajak dapat juga merupakan subjek pajak, dapat juga bukan subjek pajak.

Di dalam Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah yang salah satunya mengatur mengenai pajak hotel, telah memberikan definisi dari subjek pajak hotel dan wajib pajak hotel, yaitu: "Subjek Pajak Hotel adalah orang pribadi atau Badan yang melakukan pembayaran kepada orang pribadi atau Badan yang mengusahakan Hotel."

"Wajib Pajak Hotel adalah orang pribadi atau Badan yang mengusahakan Hotel."

Jadi, dapat dipahami bahwa subjek dan wajib pajak hotel tidak sama. Subjek pajak hotel ialah orang atau badan yang melakukan pembayaran atas fasilitas hotel yang sudah dinikmatinya, sehingga orang atau badan tersebut telah memenuhi syarat objektif yang telah ditentukan di dalam peraturan daerah. Wajib pajak hotelnya ialah orang atau badan pengusaha hotel. Maka, dalam penelitian ini, subjek pajak hotel atas rumah kos ialah orang atau badan yang menikmati atau menyewa rumah kos, sedangkan wajib pajak hotel atas rumah kos ialah pengusaha rumah kos.

Y. Sri Pudyatmoko mengelompokkan pajak menjadi beberapa kriteria tertentu, salah satunya mengelompokkan pajak berdasarkan titik-tolak pungutannya. Perbedaan pajak dengan menggunakan dasar titik-tolak pungutannya menghasilkan 2 (dua) jenis

pajak, yakni pajak subjektif dan pajak objektif.

Pajak subjektif adalah pajak yang pengenaannya berpangkal pada diri orang/badan yang dikenai pajak (wajib pajak). Pajak subjektif dimulai dengan menetapkan orangnya, lalu kemudian mencari syarat-syarat objeknya. Dalam jenis pajak penghasilan misalnya, siapa saja yang dikategorikan sebagai subjek pajak sudah ditentukan (orang pribadi, badan hukum, badan usaha tetap, dan warisan), dan setelah mereka memenuhi syarat sebagai subjek, kemudian dilihat apakah mereka mempunyai/memperoleh penghasilan yang memenuhi syarat untuk dikenai pajak. (Pudyatmoko, 2009)

Pajak objektif adalah pajak yang pengenaan pajaknya berpangkal pada objek yang dikenai pajak, yang selain daripada benda, dapat pula berupa keadaan, perbuatan, atau peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban membayar, kemudian barulah dicari subjeknya (orang/badan hukum) yang bersangkutan langsung, dengan tidak mempersoalkan apakah subjek ini. Subjek yang mempunyai hubungan hukum tertentu dengan objek itulah yang ditunjuk sebagai subjek yang harus membayar pajak. (Brotodihardjo, 2008) Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat dipahami bahwa, Pajak Hotel sebagai instrumen pemungutan pajak rumah kos termasuk ke dalam pajak objektif. Dimana pajak pertama kali dilihat dari suatu keadaan atau perbuatan.

Penyewa rumah kos atas rumah kos telah memenuhi syarat objektif pengenaan pajak hotel atas rumah kos. Penyewa rumah kos ialah destinataris dalam pemungutan pajak hotel atas rumah kos, dan telah melakukan perbuatan penyewaan rumah kos. Dalam hal ini, tidak dilihat lagi siapa yang menyewa rumah kos tersebut, namun hanya dilihat siapapun yang menyewa rumah kos terkena kewajiban membayar

pajak hotel atas rumah kos. Subjek pajak hotel atas rumah kos dinilai potensial untuk dikenakan pajak, tetapi belum mempunyai atau diberi kewajiban untuk membayar pajak. (Pudyatmoko, 2009)

Sebagai subjek pajak hotel atas rumah kos, penyewa rumah kos mempunyai hak untuk mendapatkan fasilitas yang ditawarkan oleh rumah kos, tentu saja dengan biaya. Fasilitas yang disediakan masing-masing rumah kos berbeda-beda. Ada yang mewah dengan menyediakan, pendingin ruangan, dan bahkan kamar mandi di dalam kamar kos. Ada pula yang sederhana, dengan menyediakan kasur, kipas angin, dan lemari saja. Tentu saja perbedaan fasilitas yang disediakan rumah kos menyebabkan perbedaan harga pula. Penyewa rumah kos berkewajiban untuk membayar harga tersebut. Selain membayar fasilitas rumah kos, penyewa rumah kos yang tinggal di rumah kos yang memiliki jumlah seluruh kamar lebih dari 10 (sepuluh) kamar juga wajib untuk membayar pajak hotel sebesar 10% (sepuluh persen) sesuai dengan ketentuan Perda Pajak Daerah Kota Makassar.

Jadi, di dalam Perda Pajak Daerah Kota Makassar ini, penyewa rumah kos sebagai subjek pajak hotel atas rumah kos ada yang dibebankan pajak daerah dan ada juga yang tidak dibebankan pajak daerah, padahal sama-sama subjek pajak. Dimana penyewa rumah kos sudah memenuhi syarat objektif yaitu menyewa jasa penginapan.

Sebagaimana penulis sebutkan sebelumnya, wajib pajak hotel yang telah diatur di dalam Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 ialah orang pribadi atau badan usaha yang mengusahakan hotel. Selanjutnya, dalam pasal 1 angka 16 yang termasuk ke dalam pengertian hotel ialah fasilitas penyedia jasa penginapan/ peristirahatan termasuk jasa terkait lainnya dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga motel,

gubuk, pariwisata, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya. Artinya, pengusaha hotel, pengusaha motel, gubuk, pariwisata, dan lain-lain diwajibkan untuk membayar pajak daerah ke petugas pajak.

Berdasarkan Pasal 62 angka (1), (4), dan (5) Peraturan Daerah Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah, pengusaha hotel wajib mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak Daerah (NPWPD), setelah memperoleh NPWPD, pengusaha hotel wajib melaporkan usahanya dengan menggunakan Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD). SPTPD ialah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/ pembayaran Pajak, objek Pajak dan/atau bukan objek Pajak, dan atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan Daerah (Pasal 1 angka 53 Perda Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah).

Telah diatur di dalam UU PDRD Pasal 35, bahwa: (1) Tarif Pajak Hotel ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen). (2) Tarif Pajak Hotel ditetapkan dengan Peraturan Daerah.

Didasari oleh amanat UU PDRD tersebut, Pemerintah Daerah Kota Makassar membuat Peraturan Daerah Kota Makassar tentang Pajak Daerah yang di dalamnya mengatur lebih lanjut mengenai Pajak Hotel. Di dalam Perda Pajak Daerah Kota Makassar Pasal 8 menyatakan, bahwa tarif Pajak Hotel ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen).

Maka, pengusaha hotel di Kota Makassar wajib untuk membayar 10% (sepuluh persen) dari pendapatannya dari konsumen hotel kepada Pemda Kota Makassar. Selain mempunyai kewajiban membayar pajak kepada Pemerintah Daerah, para pengusaha hotel tersebut berhak untuk memungut pajak daerah

sebesar 10% (sepuluh persen) dari penyewanya/ konsumennya.

Rumah kos memang tidak termasuk ke dalam pengertian hotel sebagaimana tercantum di dalam UU PDRD maupun di dalam Perda Kota Makassar tentang Pajak Daerah. Di dalam Perda Kota Makassar tentang Pajak Daerah, rumah kos dimasukkan ke dalam salah satu objek pajak hotel. Namun, rumah kos yang dimaksud perda Kota Makassar tersebut dibatasi terhadap rumah kos yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) saja. Pengusaha hotel, dalam hal ini ialah rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) mempunyai kewajiban untuk membayar pajak ke petugas pajak daerah.

Menurut penulis, rumah kos sangat berpotensi untuk dikenakan pajak daerah, bukan saja rumah kos yang memiliki kamar lebih dari 10 (sepuluh). Berdasarkan penelitian lapangan, rumah kos memiliki harga yang beragam, namun jumlah seluruh kamar yang dimiliki oleh rumah kos bukanlah patokan pengusaha rumah kos untuk menaikkan ataupun menurunkan harga per kamar kosnya. Para pemilik rumah kos sama-sama sudah menyewakan kamar kos mereka dan memperoleh pembayaran dari penyewanya, sehingga pemilik rumah kos sudah memperoleh pendapatan, namun ada pemilik rumah kos yang tidak termasuk Wajib Pajak Hotel karena perda Kota Makassar membatasi berdasarkan jumlah seluruh kamar rumah kos.

2. Non Diskriminasi

Di dalam Perda Kota Makassar tentang Pajak Daerah, rumah kos yang dikenakan pajak ditentukan berdasarkan jumlah kamar yang dimiliki rumah kos itu. Menurut penulis, dalam memungut pajak hotel terhadap rumah kos yang didasarkan dari jumlah kamar yang dimiliki oleh rumah kos merupakan suatu diskriminasi. Danandjaja menyatakan

bahwa diskriminasi dapat dikatakan sebagai perlakuan yang tidak seimbang terhadap perorangan, atau kelompok, berdasarkan sesuatu, biasanya bersifat kategorikal, atau atribut-atribut khas, seperti berdasarkan ras, kesukubangsaan, agama, atau keanggotaan kelas-kelas sosial. Diskriminasi perpajakan dapat mencakup perilaku apa saja, yang berdasarkan perbedaan yang dibuat berdasarkan alamiah atau pengkategorian masyarakat, yang tidak ada hubungannya dengan kemampuan individu atau jasanya. (Averti, 2018)

Diskriminasi itu sendiri disebabkan oleh adanya prasangka dan stereotip. (Pratama, 2020) Prasangka merupakan suatu pendapat (anggapan) yang kurang baik mengenai sesuatu sebelum mengetahui (menyaksikan, menyelidiki) sendiri. (Kamus Besar Bahasa Indonesia, 2021) Stereotip merupakan konsepsi mengenai sifat suatu golongan berdasarkan prasangka yang subjektif dan tidak tepat. (Kamus Besar Bahasa Indonesia, 2021) Penentuan wajib pajak hotel terhadap rumah kos tersebut mengandung prasangka terhadap rumah kos yang memiliki jumlah kamar 10 (sepuluh) dan ke bawah, bahwa mereka tidak mempunyai kemampuan untuk dijadikan Wajib Pajak Hotel atas rumah kos, padahal jumlah kamar tidak dapat mencerminkan kemampuan seseorang untuk menjadi Wajib Pajak hotel atas rumah kos.

Pemungutan pajak hotel terhadap rumah kos dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak hotel dengan dasar pengenaan pajak hotel. Dimana tarif pajak hotel tersebut sudah ditentukan dalam UU PDRD, bahwa pemerintah daerah dapat menetapkan maksimal sebesar 10% (sepuluh persen). Pemerintah Kota Makassar lalu menetapkan tarif pajak hotel di Kota Makassar sebesar 10% (sepuluh persen).

Pajak hotel Kota Makassar dapat dipahami menggunakan tarif proporsional. Tarif ini menggunakan “persentase tunggal” yang dikenakan kepada semua objek pajak berapa pun nilainya, sehingga besar kecilnya utang pajak semata-mata ditentukan oleh jumlah/ nilai dasar objek yang dikenai pajak (*tax base*). Adanya tarif proporsional ini dilatarbelakangi oleh pemikiran bahwa tidaklah adil apabila semua orang dikenakan pajak dalam jumlah yang sama, karena adanya perbedaan keadaan dan kemampuan antara orang yang satu dengan yang lainnya. Sehingga, harus dikenakan beban yang sebanding dengan kemampuan mereka masing-masing. (Pudyatmoko, 2009)

Dasar pengenaan Pajak Hotel adalah jumlah pembayaran atau yang seharusnya dibayar kepada Hotel (Pasal 7 angka 1 Perda Kota Makassar Nomor 2 Tahun 2018 tentang Pajak Daerah). Pembayaran adalah jumlah uang yang harus dibayar oleh subjek pajak kepada wajib pajak untuk harga jual, baik itu jumlah uang yang dibayarkan ataupun penggantian yang seharusnya diminta wajib pajak sebagai penukaran atas pemakaian jasa tempat penginapan dan fasilitas penunjang termasuk pula semua tambahannya yang berkaitan dengan usaha hotel. (Siahaan, Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, 2006)

Contoh perhitungan pajak hotel untuk rumah kos PGA, yang mempunyai pembayaran atau yang menjadi dasar pengenaan Pajak Hotel sebesar 2,3 juta Rupiah, ialah dengan mengalikan 2,3 juta Rupiah tersebut dengan tarif Pajak Hotel sebesar 10% (sepuluh persen). Maka, pajak hotel yang terutang, yaitu sebesar: $10\% \times \text{Rp } 2.300.000,00 = \text{Rp } 230.000,00$. Contoh perhitungan Pajak Hotel untuk rumah kos Rafa yang mempunyai pembayaran kamar kos sebesar 900 ribu Rupiah. Maka, pajak hotel yang terutang,

yaitu sebesar: $10\% \times \text{Rp } 900.000,00 = \text{Rp } 90.000,00$. Dengan demikian, pajak hotel atas rumah kos akan sesuai dengan kemampuan masing-masing pemilik rumah kos, sehingga setara meskipun tidak sama.

Keadilan pada dasarnya ialah suatu konsep yang relatif, setiap orang tidaklah sama, dimana adil menurut yang satu belum tentu adil menurut yang lainnya. Menurut Agus Santoso, nilai-nilai keadilan yang harus diwujudkan meliputi, keadilan distributif, keadilan legal, dan keadilan komulatif. Keadilan distributif yaitu suatu hubungan keadilan antara negara terhadap warganya, dalam arti pihak negaralah yang wajib memenuhi keadilan dalam bentuk keadilan membagi, dalam bentuk kesejahteraan, bantuan, subsidi, serta kesempatan dalam hidup bersama yang didasarkan atas hak dan kewajiban. (Santoso, 2014) Dalam keadilan distributif ini, yang dituntut ialah perimbangan, bukan kesamaan.

Pemerintah sebagai lembaga yang diberikan kepercayaan oleh rakyat untuk membuat peraturan, tentu harus memperhatikan keadilan untuk semua kalangan masyarakat. Dalam peraturan Pajak Hotel di Kota Makassar, menurut penulis sudah memenuhi keadilan distributif ini karena menggunakan tarif proporsional dalam menentukan besar pajak daerah terutangnya. Namun, khususnya terhadap rumah kos, pembatasan wajib pajak yang didasarkan dari jumlah kamar rumah kos tidak mencerminkan keadilan terhadap semua kalangan masyarakat.

Selanjutnya, menurut Adolf Wagner, pemungutan pajak yang adil ialah pemungutan pajak yang diberlakukan secara umum dan merata. Diberlakukan secara umum maksudnya adalah berlaku kepada semua Wajib Pajak. Diberlakukan secara merata maksudnya adalah dibebankan kepada

semua Wajib Pajak yang mempunyai kemampuan membayar (*ability to pay*).

Lebih lanjut Adolf Wagner menyatakan bahwa harus ada satu struktur tarif pajak yang diberlakukan untuk Wajib Pajak yang memiliki kemampuan membayar yang sama, dan struktur tarif pajak yang berbeda diberlakukan kepada Wajib Pajak yang memiliki kemampuan membayar yang tidak sama. Adolf Wagner memperkenalkan 2 (dua) prinsip keadilan dalam perpajakan, yaitu: (Pohan, 2017)

1. Keadilan Horizontal (*Horizontal Equity*)

Penyelenggaraan pajak harus secara merata dan umum, yang berarti semua orang yang mempunyai kemampuan ekonomis atau yang mendapat tambahan kemampuan ekonomis yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

2. Keadilan Vertikal (*Vertical Equity*)

Keadilan vertikal ini berkenaan dengan kewajiban membayar pajak yang kemampuan membayarnya tidak sama, maka semakin besar kemampuan seseorang untuk membayar pajak, semakin besar pula tarif pajak yang seharusnya diberlakukan kepadanya.

Dari kedua prinsip keadilan dalam perpajakan yang diberikan oleh Adolf Wagner tersebut, menurut penulis, keadilan horizontal sesuai dengan asas keadilan yang terdapat di dalam Perda Pajak Daerah Kota Makassar. Prinsip keadilan horizontal tersebut menyatakan bahwa dalam memungut pajak harus secara merata kepada semua orang yang memiliki keadaan yang sama yang merupakan kemampuan membayar yang sama. Namun, khususnya pada pajak hotel terhadap rumah kos, adanya pembatasan terhadap wajib pajak hotel atas rumah kos berdasarkan jumlah seluruh kamar rumah kos, tidak mencerminkan prinsip keadilan

horizontal ini, karena pajak daerah tidak di pungut secara merata.

Pajak hotel atas rumah kos tidak dipungut kepada rumah kos yang tidak memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh), padahal rumah kos tersebut sama-sama memiliki kemampuan membayar dengan rumah kos yang memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh). Pajak Hotel atas rumah kos tidak dipungut kepada Subjek Pajak yang menyewa di rumah kos dengan jumlah seluruh kamar tidak lebih dari 10 (sepuluh) kamar, hanya kepada Subjek Pajak yang menyewa di rumah kos dengan jumlah seluruh kamar lebih dari 10 (sepuluh), padahal sama-sama subjek pajak.

PENUTUP

Ketentuan hukum dalam pengaturan pajak hotel sebagai instrumen pemungutan pajak rumah kos di Kota Makassar disimpulkan belum mencerminkan asas keadilan. Berdasarkan dua pengukur yang ditarik dari pengertian asas keadilan yang telah diberikan oleh Peraturan Daerah Nomor 2 Tahun 2018 Kota Makassar tentang Pajak Daerah, yaitu: (1) Kesamaan keadaan yang dimiliki baik oleh antar Subjek Pajak Hotel maupun antar Wajib Pajak Hotel, namun ada yang dibebankan pajak hotel ada yang tidak; (2) ketentuan hukum Pajak Hotel atas rumah kos di Kota Makassar yang menetapkan Wajib Pajak Hotel atas rumah kos berdasarkan jumlah kamar merupakan suatu diskriminasi, karena mengasumsikan rumah kos yang tidak memiliki jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh) tidak mempunyai kemampuan untuk dijadikan Wajib Pajak Hotel.

DAFTAR PUSTAKA

- Saidi, M. D. (2018). *Pembaruan Hukum Pajak*. Depok: Rajawali Pers.
- Ruslan, A. (2013). Implementasi Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan yang Baik (Good Governance). *Jurnal Ilmu Hukum Amanna Gappa* 21(1), 47.
- Oy, I. (u.d.). *Dinas Pendapatan Didesak Segera Pungut Pajak Kos*. koran.tempo.co.
- Irwansyah. (2020). *Penelitian Hukum Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*. Yogyakarta: Mirra Buana Media.
- Brotodiharjo, R. S. (2008). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Refika Aditama.
- Bohari, H. (1999). *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Wajib Pajak*. (u.d.). Wikipedia Indonesia: https://id.wikipedia.org/wiki/Wajib_pajak
- Siahaan, M. P. (2010). *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Pudyatmoko, Y. S. (2009). *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: ANDI.
- Brotodihardjo, R. S. (2008). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Refika Aditama.
- Andriani, V. R. (u.d.). *Pendapatan Pajak Rumah Kos Meningkatkan*. makassar.sindonews.com.
- Wahyu, P. R. (den 7 Februari 2021).
- Averti, A. R. (2018). Pengaruh Keadilan Perpajakan, Sistem Perpajakan, Diskriminasi Perpajakan, Kepatuhan Wajib Pajak terhadap Penggelapan Pajak. *Jurnal Akuntansi Trisakti* 5 (1), 4.
- Pratama, C. D. (21 Oktober 2020). *Diskriminasi: Pengertian dan Penyebabnya*. www.kompas.com.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia*. (14 Maret 2021). [kbbi.web.id: https://kbbi.web.id/prasangka](https://kbbi.web.id/prasangka)
- Kamus Besar Bahasa Indonesia*. (14 Maret 2021). [kbbi.web.id: https://kbbi.web.id/stereotip](https://kbbi.web.id/stereotip)
- Siahaan, M. P. (2006). *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*. Jakarta: Rajawali Pers.