



**PUTUSAN
Nomor 30/PUU-XI/2013**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA**

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

[1.2] 1. **PT Exertainment Indonesia**, dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : **Martin Darby**
Alamat : Plaza Chase, lantai 14, Jalan Jenderal Sudirman
Kav. 21, Jakarta 12920
Warga Negara : Inggris
Paspornomor : 761278651
Jabatan : Presiden Direktur
Sebagai ----- **Pemohon I;**

2. **PT Fitindo Sehat Sempurna**, dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : **Nurlinda Paramita**
Alamat : Hotel Sultan, Jalan Jenderal Gatot Subroto
Senayan, Jakarta Pusat 10270
Jabatan : Direktur Utama
Sebagai ----- **Pemohon II;**

3. **PT Adhia Relaksindo**, dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : **Nurlinda Paramita**
Alamat : Perkantoran Hijau Arkadia Jalan Letnan Jenderal
TB Simatupang Kav. 88 Jakarta 12520
Jabatan : Direktur Utama
Sebagai ----- **Pemohon III;**

4. Nama : **Aero Sutan Aswar**
Alamat : Jalan Cipinang Cempedak II/54 RT/RW 010/003,
Kelurahan Cipinang Cempedak, Kecamatan
Jatinegara, Jakarta Timur
Pekerjaan : Pelajar/Mahasiswa
Sebagai ----- **Pemohon IV;**

5. Nama : **Antonius Ferry Rinaldo**
Alamat : Jalan Trulek 12 Nomor 10 Permata Bintaro,
RT/RW 002/008 Kelurahan Parigi, Kecamatan
Pondok Aren, Tangerang
Pekerjaan : Karyawan
Sebagai ----- **Pemohon V;**

6. Nama : **Wahyu Widayat Jati**
Alamat : Komplek PP Blok A-1 Nomor 4B RT/RW 003/004,
Kelurahan Mekarsari, Kecamatan Cimanggis,
Bogor
Pekerjaan : Karyawan
Sebagai ----- **Pemohon VI;**

7. Nama : **Ramses Sundjojo**
Alamat : Jalan Cempaka Nomor 30 RT/RW 006/008,
Kelurahan Kota Bambu Utara, Kecamatan
Palmerah, Jakarta Barat
Pekerjaan : Karyawan
Sebagai ----- **Pemohon VII;**

8. Nama : **Grant Wiryadinata**
Alamat : Jalan Gaharu VII/2, RT/RW 003/011 Kelurahan
Cilandak Barat, Kecamatan Cilandak, Jakarta
Selatan
Pekerjaan : Karyawan
Sebagai ----- **Pemohon VIII;**

9. Nama : **Fransisca Kallista Arnan**
 Alamat : Jalan Taman Kencana Permai III/12 RT/RW
 005/015, Kelurahan Pondok Pinang, Kecamatan
 Kebayoran Lama, Jakarta Selatan
 Pekerjaan : Karyawan
 Sebagai ----- **Pemohon IX;**

10. Nama : **Debby Astari Haryani**
 Alamat : Jalan Trulek 12 Nomor 10, Permata Bintaro
 RT/RW 002/003, Kelurahan Parigi, Kecamatan
 Pondok Aren, Tangerang
 Pekerjaan : Karyawan
 Sebagai ----- **Pemohon X;**

11. Nama : **Dwi Schofiska Pascali N**
 Alamat : Jalan Puspita Raya Blok I Nomor 1 RT/RW
 001/008, Kelurahan Pesanggrahan, Kecamatan
 Pesanggrahan, Jakarta Selatan
 Pekerjaan : Pelajar
 Sebagai ----- **Pemohon XI;**

Dalam hal ini berdasarkan Surat Kuasa Khusus masing-masing, yaitu: 1) Nomor 028/YA/FA/HO/E.I/02.13, bertanggal 11 Februari 2013; 2) Nomor 026/LO/HRD/II/2013, bertanggal 13 Februari 2013; 3) Nomor 025/LO/HRD/II/2013, bertanggal 13 Februari 2013; dan 4) tanggal 7 Februari 2013; memberi kuasa kepada **Denny Kailimang, S.H.,M.H., Harry Ponto, S.H.,LL.M, Rendy Kailimang, S.H.,M.H., dan Melati D.S. Siregar, S.H.** para Advokat pada Kantor Advokat **Kailimang & Ponto**, beralamat di Menara Kuningan lantai 14/A, Jalan H.R. Rasuna Said Blok X-7 Kav. 5 Jakarta 12940, baik bersama-sama atau sendiri-sendiri bertindak untuk dan atas nama pemberi kuasa;

Selanjutnya disebut sebagai ----- **para Pemohon;**

- [1.3]** Membaca permohonan para Pemohon;
 Mendengar keterangan para Pemohon;
 Mendengar dan membaca keterangan Pemerintah;
 Mendengar dan membaca keterangan Dewan Perwakilan Rakyat;

Mendengar dan membaca keterangan ahli para Pemohon dan Pemerintah serta saksi Pemerintah;

Memeriksa bukti-bukti para Pemohon,

Membaca kesimpulan para Pemohon dan Pemerintah;

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa para Pemohon telah mengajukan surat permohonan bertanggal 20 Februari 2013, yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 1 Maret 2013, berdasarkan Akta Penerimaan Berkas Permohonan Nomor 98/PAN.MK/2013 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi pada tanggal 7 Maret 2013 dengan Nomor 30/PUU-XI/2013 dan telah diperbaiki dengan surat perbaikan permohonan bertanggal 3 April 2013, yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 3 April 2013, pada pokoknya menguraikan hal-hal sebagai berikut:

Para Pemohon dengan ini mengajukan permohonan uji materi terhadap Pasal 42 ayat (2) huruf i pada frasa "pusat kebugaran (*fitness center*)" Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah ("UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah") terhadap Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2), dan Pasal 28H ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Keseluruhan bunyi Pasal 42 UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah adalah:

"(1) Objek Pajak Hiburan adalah jasa penyelenggaraan Hiburan dengan dipungut bayaran;

(2) Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:

- a. tontonan film;
- b. pagelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana;
- c. kontes kecantikan, binaraga, dan sejenisnya;
- d. pameran;
- e. diskotik, karaoke, klab malam, dan sejenisnya;
- f. sirkus, akrobat, dan sulap;
- g. permainan bilyar, golf, dan boling;
- h. pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan;

- i. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan **pusat kebugaran (*fitness center*)**; dan
 - j. pertandingan olahraga.
- (3) Penyelenggaraan hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dikecualikan dengan Peraturan Daerah." [penebalan sengaja dilakukan];
Adapun alasan-alasan diajukannya permohonan ini adalah sebagai berikut:

Pendahuluan

1. Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 ("UUD 1945") dengan tegas mengamanatkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial;
2. Amanat yang tercantum dalam Pembukaan UUD 1945 tersebut dapat dilaksanakan melalui berbagai instrumen pembangunan nasional, di antaranya dalam bidang keolahragaan. Mencerdaskan kehidupan bangsa melalui instrumen pembangunan dalam bidang keolahragaan merupakan upaya meningkatkan kualitas hidup manusia Indonesia secara jasmaniah, rohaniah dan sosial dalam mewujudkan masyarakat yang maju, adil, makmur, sejahtera dan demokratis berdasarkan Pancasila dan UUD 1945. Semangat ini diabsorpsi ke dalam konsiderans Undang-Undang yang khusus mengatur tentang sistem keolahragaan nasional;
3. Namun demikian, semangat untuk mencerdaskan kehidupan masyarakat melalui instrumen pembangunan dalam bidang keolahragaan ini terbentur dengan euforia Pemerintah dalam meningkatkan sumber pendapatan daerah, salah satunya melalui pembentukan Undang-Undang pajak daerah dan retribusi daerah UU 28/2009, khususnya pembentukan Pasal 42 ayat (2) huruf i. Ironi dari pembentukan Pasal 42 ayat (2) huruf i ini adalah bahwa upaya meningkatkan sumber pendapatan daerah dilakukan dengan mengkategorikan pusat kebugaran (*fitness center*) yang merupakan industri olahraga penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga ke dalam kategori penyelenggara hiburan;
4. Masih lekat dalam ingatan kita bahwa salah satu pasal dalam UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah ini [Pasal 42 ayat (2) huruf g] juga pernah

mengkategorikan suatu cabang olahraga, yakni golf, sebagai hiburan. Pasal ini telah dimohonkan uji materi kepada Mahkamah Konstitusi. Atas permohonan tersebut, Mahkamah Konstitusi telah memberikan putusannya yaitu Putusan Nomor 52/PUU-IX/2011 tanggal 10 Juli 2012, dan di dalam putusannya tersebut Mahkamah Konstitusi memberikan pertimbangan bahwa *"setiap cabang olahraga memang memiliki sifat menghibur, baik menghibur pemainnya ataupun penonton yang menyaksikan. Dengan demikian, seharusnya pemungutan pajak hiburan tidak hanya terbatas pada olahraga "Golf" semata, melainkan terhadap seluruh cabang olahraga."* Pertimbangan lain yang dikemukakan oleh Mahkamah Konstitusi pada uji materi Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tersebut adalah bahwa *"dasar pengenaan pajak, termasuk pajak daerah tidak dapat dilakukan hanya karena adanya kebutuhan untuk pembangunan demi kemaslahatan umum sehingga mencari orang-orang atau bidang pelayanan jasa yang memiliki kemampuan membayar. Pengenaan pajak harus mempertimbangkan segala aspek, termasuk jenis usaha atau kegiatan yang dapat dikenai pajak serta aspek keadilan bagi wajib pajak. Sebagaimana telah diuraikan di atas, golf adalah salah satu jenis olahraga prestasi yang dipertandingkan baik dalam tingkat nasional maupun internasional. Selain itu harus diakui pula bahwa orang bermain golf ada juga yang tidak untuk tujuan prestasi, melainkan untuk tujuan kesehatan, rekreasi, dan lain lain. Oleh karena itu, golf tidak dapat dikelompokkan sebagai sebuah hiburan semata-mata, sehingga dapat dikenai pajak hiburan";*

5. Berdasarkan pertimbangan Mahkamah Konstitusi pada angka 4 di atas dapat disimpulkan bahwa menempatkan cabang olahraga "Golf" dalam kategori "hiburan" telah melanggar hak konstitusional baik penyedia lapangan golf maupun pengolahruga golf, karena dengan demikian, mereka menerima perlakuan diskriminatif sekaligus tidak memiliki hak yang sama di muka hukum, mengingat mereka harus menanggung beban pajak yang lebih besar daripada penyedia fasilitas olahraga lainnya ataupun pengolahruga lainnya;
6. Hal ini pula yang terjadi terhadap penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga atau yang lebih dikenal sebagai pusat kebugaran/*fitness center*. Kehadiran pusat kebugaran/*fitness center* adalah untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berolahraga, di mana kebutuhan ini tidak

didukung dengan tersedianya prasarana dan sarana olahraga umum (publik) yang memadai. Apabila dicermati dengan seksama, Pusat kebugaran/*fitness center* adalah tempat di mana pengguna prasarana dan sarana tersebut dapat melakukan berbagai jenis olahraga di satu tempat saja. Pusat kebugaran/*fitness center* merupakan penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga, sama halnya dengan penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga lainnya seperti penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga bulutangkis, kegiatan olahraga futsal, kegiatan olahraga tinju, kegiatan olahraga golf dan lain sebagainya;

7. Menjadi suatu pertanyaan dan hal yang sangat perlu dipertimbangkan oleh Yang Mulia Hakim Mahkamah Konstitusi ketika prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga pada pusat kebugaran yang disediakan oleh Pemerintah dipandang sebagai suatu prasarana dan sarana untuk berolahraga, namun di sisi lain pusat kebugaran yang disediakan oleh pihak swasta seperti Pemohon I s.d. Pemohon III dipandang sebagai suatu tempat hiburan. Apakah hal tersebut dipandang dari segi komersial semata yang justru dapat menjadi penghambat dipenuhinya rasa tanggung jawab masyarakat untuk pengadaan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 67 Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2005 tentang Sistem Keolahragaan Nasional ("*UU Sistem Keolahragaan Nasional*");
8. Dengan menimbang uraian di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa menyatakan sebagai hiburan dan adanya pembebanan pajak hiburan terhadap pusat kebugaran/*fitness center* merupakan pelanggaran hak konstitusional bagi penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga maupun pengolahragaa yang ingin memperoleh kesehatan dan kebugaran. Mengutip kata-kata Prof. Laica Marzuki, S.H.,M.H., yang disampaikan dalam kesaksiannya sebagai ahli dalam Perkara Nomor 52/PUU-IX/2011, "*Diskriminasi bukan hanya membedakan sesuatu yang sama, tetapi juga mempersamakan sesuatu yang sesungguhnya berbeda*";
9. Tentunya kita semua setuju bahwa pajak merupakan kewajiban seseorang warga negara kepada negaranya demi terciptanya masyarakat yang adil dan makmur. Akan tetapi, pemungutan pajak dari negara tentunya juga harus sesuai dengan asas-asas serta tatanan hukum yang berlaku, sehingga rasa

keadilan, rasa persamaan hak di muka hukum dan perasaan tidak didiskriminasikan dapat tercipta di seluruh lapisan masyarakat;

Kewenangan Mahkamah Konstitusi

10. Pasal 24 ayat (2) Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 ("UUD 1945"), menyatakan, "*Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi*";
11. Pasal 24C ayat (1) Perubahan Ketiga UUD 1945, menyatakan: "*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik, dan memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum*";
12. Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi ("UU Mahkamah Konstitusi"), menyatakan: "*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945...*";
13. Kewenangan Mahkamah Konstitusi dalam menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945 mencakup pengujian proses pembentukan Undang-Undang (uji formil) dan pengujian materi Undang-Undang (uji materi), yang didasarkan pada Pasal 51 ayat (3) UU Mahkamah Konstitusi, yang menyatakan: "*Dalam permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Pemohon wajib menguraikan dengan jelas bahwa:*
 - a. *pembentukan Undang-Undang tidak memenuhi ketentuan berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; dan/atau*
 - b. *materi muatan dalam ayat, pasal dan/atau bagian Undang-Undang dianggap bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*";
14. Regulasi yang menjadi objek uji materi dalam permohonan *a quo* adalah Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, sehingga sesuai dengan Pasal 51 ayat (3) UU Mahkamah Konstitusi, UU Pajak Daerah dan

Retribusi Daerah yang diundangkan pada tanggal 15 September 2009, telah memenuhi syarat formal untuk dapat diuji oleh Mahkamah Konstitusi;

15. Berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk melakukan pengujian materiil atas Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah terhadap Pasal 28D ayat (1), Pasal 28I ayat (2), dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945;

Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon

16. Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi, mengatur bahwa:

"Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia;*
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;*
- c. badan hukum publik atau privat; atau*
- d. lembaga negara";*

17. Penjelasan Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi menyatakan:

"Yang dimaksud dengan "hak konstitusional" adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945";

18. Berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi terdapat 2 (dua) syarat yang harus dipenuhi oleh para Pemohon hak uji materi, yaitu (i) para Pemohon harus termasuk dalam subjek hukum-subjek hukum sebagaimana diuraikan dalam Pasal 51 ayat (1) huruf a s.d. huruf d UU Mahkamah Konstitusi; dan (ii) hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon dirugikan oleh berlakunya suatu Undang-Undang;
19. Sebagaimana diuraikan pada bagian awal permohonan ini, para Pemohon dalam kedudukannya selaku badan hukum-badan hukum privat yang terdiri dari unsur pelaku usaha yang menjalankan kegiatan usahanya di bidang penyediaan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga berupa pusat kebugaran (*fitness center*) (menyediakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga termasuk jasa personal trainer dan program-program latihan khusus seperti aerobik, kelas sepeda statis atau dikenal dengan RPM, pilates dan yoga), dan orang perorangan warga negara Indonesia yang menggunakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga pada pusat kebugaran tersebut

yaitu pengolahragaa yang mengalami pelanggaran hak konstitusional untuk mendapatkan perlakuan yang sama di bidang perpajakan (khususnya perlakuan yang sama dengan orang-orang yang menggunakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga di bidang olahraga lainnya di Indonesia);

20. Hak dan/atau kewenangan konstitusional para Pemohon dirugikan dengan berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah karena sebelum berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, para Pemohon (sebagai wajib pajak dan subyek pajak) memiliki kedudukan hukum yang sama dengan penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga dan orang perorangan warga negara Indonesia yang menggunakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga pada cabang olahraga lainnya. Dengan berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, para Pemohon telah dirugikan dan kehilangan hak konstitusionalnya karena keberlakuan pasal tersebut dengan sendirinya menghilangkan jaminan kepastian persamaan kedudukan di hadapan hukum sebagaimana dilindungi oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28I ayat (2), dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945;
21. Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah telah menyebabkan para Pemohon dikategorikan sebagai pihak yang menyediakan dan pihak yang menikmati jasa hiburan dan harus menanggung pajak tambahan yang dikenakan oleh daerah;
22. Berdasarkan UU Sistem Keolahragaaan Nasional, penyelenggara pusat kebugaran tergolong sebagai penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga, sedangkan pihak yang menggunakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga tersebut tergolong sebagai pengolahragaa. Sebagai akibat Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, di mana para Pemohon saja yang dinyatakan sebagai pelaku usaha di bidang industri hiburan dan pihak yang menikmati industri hiburan, kedudukan hukum para Pemohon menjadi tidak sama dengan penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga dan pengolahragaa di bidang olahraga lainnya;
23. Beban pajak tambahan yang ditetapkan oleh Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah hanya dikenakan terhadap para Pemohon saja, sementara pihak lain yang memiliki kegiatan usaha dan/atau aktivitas yang serupa dengan para Pemohon tidak dikenakan beban pajak tambahan,

sehingga para Pemohon telah mendapatkan perlakuan diskriminatif dalam hal pengenaan kewajiban pajak kepada Pemerintah;

24. Selain masalah persamaan kedudukan di hadapan hukum sebagaimana diuraikan dalam alinea di atas, dengan diberlakukannya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah merugikan dan menghilangkan hak konstitusional para Pemohon yang merupakan pengusaha oleh karena pengusaha yang berolah di pusat kebugaran harus memikul beban pajak tambahan sementara pengusaha dengan kegiatan olahraga lain tidak dikenakan beban pajak tambahan tersebut, sehingga para Pemohon telah mendapatkan perlakuan diskriminatif dalam hal pengenaan beban pajak dari Pemerintah;
25. Berdasarkan uraian kedudukan hukum dan kepentingan konstitusional di atas, para Pemohon telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi. Para Pemohon memiliki *legal standing* sebagai Pemohon untuk mengajukan uji materiil terhadap Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah karena telah dilanggar hak konstitusionalnya, yaitu dibedakan kedudukan hukumnya selaku wajib pajak serta diperlakukan diskriminatif selaku wajib pajak;

Alasan-alasan hukum

Memasukkan pusat kebugaran (*fitness center*) dalam kategori hiburan merupakan diskriminasi terhadap para pelaku industri yang menyediakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga dan karenanya bertentangan dengan Konstitusi Republik Indonesia yang menghendaki adanya perlindungan, kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum

26. Penjelasan Umum dari UU Sistem Keolahragaan Nasional menyatakan bahwa olahraga merupakan bagian dari proses dan pencapaian tujuan pembangunan nasional, sehingga keberadaan dan peranan olahraga dalam kehidupan bermasyarakat harus ditempatkan pada kedudukan yang jelas dalam sistem hukum nasional;
27. Lebih lanjut Penjelasan Umum dari UU Sistem Keolahragaan juga menyatakan bahwa sistem pengelolaan, pembinaan, dan pengembangan keolahragaan nasional diatur dengan **semangat kebijakan otonomi daerah** guna mewujudkan kemampuan daerah dan masyarakat yang mandiri **mengembangkan kegiatan keolahragaan;**

28. Sebagaimana diuraikan Pasal 1 ayat (4) UU Sistem Keolahragaan Nasional, olahraga adalah segala kegiatan yang sistematis untuk mendorong, membina, serta mengembangkan potensi jasmani, rohani, dan sosial;
29. Hal tersebut pada alinea sebelumnya di atas sejalan dengan surat tertanggal 23 Januari 2013 yang dibuat oleh Joe Moore, Presiden/Pimpinan dari *International Health, Racquet & Sportsclub Association* (IHRSA) dan ditujukan kepada Ketua Mahkamah Konstitusi (terlampir). IHRSA sebagai asosiasi ternama untuk industri pusat kebugaran dan klub kesehatan yang berpusat di Amerika Serikat serta mewakili 10.000 usaha-usaha di seluruh dunia, telah melakukan survey pada tahun 2009 terhadap 1.000 warga negara Amerika. Hasil survey dimaksud menyimpulkan bahwa tujuan utama orang-orang datang ke pusat kebugaran adalah untuk mendapatkan suatu standar kesehatan jasmani dan rohani tertentu. Walau tidak ada survey serupa terhadap penduduk di Indonesia, pengalaman dan pengamatan mereka terhadap penduduk di seluruh dunia memberikan keyakinan penuh bagi IHRSA bahwa sebagian besar anggota pusat kebugaran di seluruh dunia datang ke pusat kebugaran dengan tujuan untuk melakukan olahraga secara teratur di pusat kebugaran sekaligus sebagai tindakan untuk mencegah timbulnya penyakit serta memelihara kesehatan jasmani dan rohani mereka;
30. Surat IHRSA juga membahas mengenai 2011 *World Health Report* berjudul "*Chronic Disease, A Vital Investment*" yang mana laporan tersebut menekankan pentingnya melakukan olahraga yang teratur untuk memiliki umur yang panjang dan kondisi kesehatan yang baik di samping memiliki kebiasaan untuk tidak merokok dan mengonsumsi makanan bergizi. Adalah sangat jelas pusat kebugaran (*fitness center*) dengan prasarana dan sarananya memungkinkan para penggunanya untuk melakukan olahraga secara teratur. Dengan demikian, pusat kebugaran berorientasi pada masalah kesehatan dan bukan merupakan suatu hiburan;
31. Sarana yang tersedia pada pusat kebugaran, setidaknya dapat dibagi dalam tiga kategori yaitu: (i) alat berat seperti *dumbel* dan *barbells*; (ii) *cardio* seperti *treadmill*, sepeda statis dan *cross trainer*; serta (iii) kelas grup seperti *aerobic*, RPM, pilates, dan yoga semuanya sangat jelas merupakan suatu kegiatan yang melibatkan olah fisik dengan sasaran kesehatan yang berbeda-beda, yaitu kekuatan otot (*strength*), kekuatan jantung (*cardio*), dan kelenturan tubuh

(*flexibility*) yang semuanya diperlukan untuk mendapatkan suatu standar kesehatan yang baik;

32. Adapun terciptanya kekuatan otot, kekuatan jantung, dan juga kelenturan tubuh diperoleh dengan menggunakan sarana yang ada pada pusat kebugaran secara rutin dan kontinu, sedangkan suatu hiburan tidak memerlukan suatu rutinitas dan kontinuitas dalam menikmatinya dan tidak bertujuan untuk memperoleh kesehatan, baik itu jasmani maupun rohani;
33. Lebih lanjut, terciptanya kekuatan otot, kekuatan jantung dan juga kelenturan tubuh merupakan hal yang sangat esensial dan mendukung pengolahraga untuk dapat melakukan cabang olahraga seperti golf, tenis, bulutangkis, ataupun sepakbola, serta tentunya para atlet Indonesia yang akan berlaga pada kejuaraan internasional. Oleh karena sifatnya sebagai pendukung dari cabang olahraga maka adalah sangat jelas bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan suatu tempat berolahraga dan bukan sebuah hiburan;
34. Terjadinya perbedaan nuansa pusat kebugaran dari dahulu yang bersifat konvensional menjadi modern dengan adanya berbagai macam musik, penambahan jenis sarana maupun program-program latihan khusus tidak lain merupakan sebuah modifikasi yang terjadi pada pusat kebugaran seiring dengan perkembangan zaman. Adapun modifikasi tersebut dilakukan dengan tujuan untuk menarik minat masyarakat untuk mau berolahraga yang mana tentunya sangatlah sejalan dengan semangat pengembangan olahraga yang diamanatkan oleh Pasal 10 dan Pasal 75 UU Sistem Keolahragaan Nasional;
35. Melalui uraian-uraian di atas, maka telah sangat jelas dan terang bahwa pusat kebugaran (*fitness centre*) merupakan pusat berolahraga dan bukan tempat hiburan, sehingga para pelaku usaha dan pengguna prasarana dan sarana berolahraga yang terdapat pada pusat kebugaran tidak dapat dikategorikan sebagai pihak yang menyediakan dan pihak yang menikmati hiburan;
36. Akan tetapi, dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pengakuan yang sama dengan olahraga lainnya tersebut tidak diperoleh oleh pusat kebugaran. Justru sebaliknya, kedudukan pusat kebugaran sebagai pelaku usaha dalam industri olahraga yang menyediakan prasarana dan sarana berolahraga justru didiskriminasikan dari penyedia prasarana dan sarana olahraga lainnya, yaitu dengan cara memasukkan pusat kebugaran sebagai salah satu jenis hiburan. Akibatnya, setiap olahraga yang

dilakukan di pusat kebugaran seolah-olah berbeda dari setiap olahraga yang dilakukan di luar pusat kebugaran. Pengkategorian yang demikian dengan sendirinya telah membuat setiap orang yang berolahraga di pusat kebugaran dianggap sebagai pelaku hiburan dan bukan pengolahraga;

37. Adanya perbedaan yang signifikan tersebut membuktikan bahwa Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah telah bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan 28I ayat (2) UUD 1945 yang secara tegas mengatur bahwa setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum;
38. Frasa "setiap orang" dalam Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 adalah setiap subjek hukum. Dalam teori hukum, yang dimaksud dengan subjek hukum adalah orang perorangan (individu) dan badan hukum. Dengan demikian, para Pemohon yang merupakan subjek hukum berbentuk badan hukum dan juga orang perorangan warga negara Indonesia, juga memiliki hak untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, sebagaimana ditegaskan dalam konstitusi tersebut;
39. Penempatan pusat kebugaran sebagai hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah berakibat pada pembebanan pajak yang berbeda antara para Pemohon dengan para pelaku olahraga lainnya yang juga bergerak di bidang penyediaan jasa prasarana dan sarana olahraga ataupun pengolahraga yang juga melakukan olahraga lainnya. Tentunya pembebanan tersebut tidak hanya merugikan para Pemohon selaku wajib pajak, tetapi juga akan sangat merugikan para pengguna prasarana dan sarana berolahraga yang terdapat pada pusat kebugaran sebagai subjek hukum yang dibebankan pajak hiburan manakala mereka ingin berolahraga di pusat kebugaran;
40. Dengan demikian, telah terbukti bahwa pemberlakuan frasa "pusat kebugaran (*fitness centre*)" dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah telah membuat perbedaan kedudukan hukum antara pelaku usaha dan pengolahraga kegiatan olahraga yang ada pada pusat kebugaran dengan pelaku usaha dan pengolahraga untuk olahraga lainnya, dan dengan demikian, telah bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan 28I ayat (1) UUD 1945;

Pengaturan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah menyebabkan tidak semua orang mendapatkan kesempatan yang sama untuk hidup sejahtera lahir dan batin, dan karenanya bertentangan dengan Konstitusi Republik Indonesia yang menghendaki adanya persamaan hak bagi setiap orang untuk hidup sejahtera lahir dan batin

41. Berdasarkan Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga, yang diterbitkan oleh Departemen Pendidikan Nasional melalui Penerbit Balai Pustaka pada tahun 2005, kata "sejahtera" diartikan sebagai berikut:

"se.jah.te.ra a man sentosa dan makmur; selamat (terlepas dari segala macam gangguan)";

42. Ditinjau dari definisi tersebut, segala macam gangguan dapat mencakup gangguan kesehatan yang mana hal tersebut berkaitan erat dengan fungsi pusat kebugaran yang tidak lain merupakan tempat berolahraga yang berorientasi pada kesehatan jasmani dan rohani manusia;

43. Dengan adanya pajak hiburan yang dikenakan terhadap pusat kebugaran bukan saja membebani penyelenggara pusat kebugaran itu sendiri, melainkan juga pengolahraga yang menggunakan prasarana dan sarana yang terdapat di pusat kebugaran;

44. Oleh karenanya, hanya orang-orang tertentu saja yang mampu untuk dapat berolahraga di pusat kebugaran dan hal ini sangat bertentangan dengan spirit konstitusi yang terdapat pada Pasal 28H ayat (1) UUD 1945, yaitu yang menghendaki adanya persamaan hak bagi setiap orang untuk dapat hidup sejahtera lahir dan batin;

Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah merugikan hak-hak para Pemohon sebagai pengguna pusat kebugaran dan bertentangan dengan program Pemerintah melalui Kementerian Pemuda dan Olahraga untuk memajukan olahraga Indonesia

45. Pasal 42 ayat (2) UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah telah menempatkan pusat kebugaran (*fitness centre*) dalam satu kategori hiburan seperti diskotik, karaoke, klab malam, panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan lain sebagainya. Pengkategorian tersebut akan merubah pencitraan pusat kebugaran dari sebuah tempat berolahraga menjadi sebuah tempat hiburan. Hal ini akan

menggiring pemahaman yang salah dalam masyarakat karena masyarakat nantinya dapat memiliki anggapan bahwa pergi ke pusat kebugaran (*fitness center*) adalah sama dengan melakukan kegiatan-kegiatan seperti pergi ke diskotik, karaoke, klab malam dan lain sebagainya;

46. Definisi olahraga dalam Pasal 1 angka 4 UU Sistem Keolahragaan Nasional adalah segala kegiatan yang sistematis untuk mendorong, membina, serta mengembangkan potensi jasmani dan rohani dan sosial. Unsur kegiatan sistematis yang terkandung dalam definisi olahraga tersebut tidak dapat ditemukan dalam suatu hiburan, mengingat hiburan (bersifat pasif) dan tidak merupakan suatu kegiatan yang sistematis dan bertujuan untuk menghibur hati yang sedih;

47. Pengkategorian "pusat kebugaran" sebagai suatu hiburan membuktikan adanya kesalahan terhadap pemahaman gramatikal atas perbedaan pengertian "hiburan" dengan "olahraga" itu sendiri. Berdasarkan Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga, yang diterbitkan oleh Departemen Pendidikan Nasional melalui Penerbit Balai Pustaka pada tahun 2005, kata "pusat kebugaran" dan "hiburan" berturut-turut diartikan sebagai berikut:

Kata "pusat" yang merupakan sebuah kata benda memiliki beberapa pengertian diantaranya adalah sebagai: "pokok pangkal atau yang menjadi pempunan (berbagai-bagai urusan, hal, dsb)";

"ke.bu.gar.an" n hal sehat dan segar (tt badan); kesegaran: membiasakan makan sayuran mentah akan menambah jasmani";

"hi.bur.an n sesuatu atau perbuatan yang dapat menghibur hati (melupakan kesedihan dsb): taman - rakyat;";

48. Ditinjau dari segi gramatikal, pembuat Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah telah keliru menempatkan pusat kebugaran dalam kategori hiburan karena:

a. Dari segi bahasa, pusat kebugaran juga telah sangat jelas merupakan pokok pangkal/pempunan dari berbagai hal yang sehat dan segar seperti melakukan berbagai kegiatan olahraga dengan menggunakan berbagai prasarana dan sarana yang tersedia pada pusat kebugaran, yang mana hal tersebut sangatlah berbeda dari suatu hal/perbuatan yang dapat menghibur hati/melupakan kesedihan seperti halnya diskotik, karaoke, klab malam dan lain sebagainya yang notabene merupakan hiburan;

- b. Berdasarkan uraian di atas, pusat kebugaran menunjukkan peran yang sangat besar terhadap kesehatan dan kebugaran jasmani dan rohani dan berbeda dari hiburan yang berorientasi pada menghibur hati dan melupakan kesedihan. Melihat dari segi aktivitas maupun tujuan akhir dari pusat kebugaran dengan hiburan di mana yang satu berorientasi kepada kesehatan jasmani dan rohani serta hiburan berorientasi pada terhiburnya hati, adalah sangat tidak tepat dan keliru untuk mengategorikan pusat kebugaran sebagai suatu hiburan;
49. Berdasarkan hal tersebut, salah satu kerugian yang akan dialami oleh para Pemohon adalah pencitraan yang salah dari masyarakat terhadap sifat pusat kebugaran sebagai tempat berolahraga dan bukan tempat hiburan;
50. Selain itu, jika pada saat berolahraga di pusat kebugaran para pengelola dibebankan pajak hiburan maka potensi kerugian yang mungkin timbul dapat diuraikan sebagai berikut:
- a. Peolahraga pada pusat kebugaran akan merasa keberatan dengan pembebanan pajak hiburan karena selama ini para pengelola pusat kebugaran juga dibebankan pajak pertambahan nilai, di mana besarnya pajak tersebut nilainya bervariasi antara satu daerah dengan daerah lainnya yang akan berakibat pada berkurangnya pihak yang berolahraga di pusat kebugaran. Apabila para anggota pusat kebugaran tersebut merasa bahwa biaya keanggotaan pusat kebugaran menjadi membubung sebagai akibat dari pengenaan pajak hiburan maka ada kemungkinan para anggota tersebut menjadi tidak berolahraga lagi di pusat kebugaran mengingat tidak semua anggota pusat kebugaran dapat membeli sarana pusat kebugaran sendiri dan tidak semua lingkungan memiliki ketersediaan prasarana dan sarana yang layak untuk berolahraga;
- b. Dampak utama yang ditimbulkan akibat menurunnya aktivitas berolahraga adalah sebagaimana disampaikan oleh surat IHRSA maupun 2011 *World Health Report "Chronic Disease, A Vital Investment"* yang juga disebutkan dalam surat tersebut bahwa fisik yang tidak diolah akan meningkatkan risiko kondisi kesehatan yang memprihatinkan, termasuk penyakit jantung, diabetes, dan kanker yang mana menghancurkan impian semua orang untuk hidup sehat dan memiliki umur yang panjang;

- c. Di samping masalah kesehatan yang dapat menjadi sangat terganggu, implikasi terhadap hilangnya mata pencaharian untuk pendapatan bagi tenaga kerja yang bekerja pada pusat kebugaran/*fitness center* seperti *personal trainer*, instruktur olahraga yang mengajar pada kelas-kelas jenis tertentu seperti yoga, pilates, *aerobic* dan lain sebagainya karena menurunnya minat masyarakat untuk berolahraga di tempat tersebut;
 - d. Penurunan pendapatan tersebut dapat berimplikasi pada kelesuan industri pusat kebugaran, yang selanjutnya dapat berimplikasi pada penutupan pusat-pusat kebugaran, dan lebih lanjut dapat menyebabkan peningkatan angka pengangguran sebagai akibat dari penutupan kegiatan usaha tersebut;
 - e. Dengan pembebanan pajak hiburan terhadap pusat kebugaran itu sendiri maka potensi lainnya yang dapat terjadi adalah penurunan prestasi atlet Indonesia di berbagai ajang olahraga seperti bulutangkis, tenis, basket, ataupun sepakbola karena kurangnya prasarana dan sarana untuk berlatih fisik;
 - f. Penurunan minat masyarakat untuk berolahraga merupakan suatu hal yang juga bertentangan dengan keinginan pemerintah sebagaimana dituangkan dalam konsiderans UU Sistem Keolahragaan Nasional. Dengan olahraga, pemerintah bermaksud untuk mencerdaskan kehidupan bangsa melalui instrumen pembangunan nasional di bidang keolahragaan untuk meningkatkan kualitas hidup manusia Indonesia secara jasmaniah, rohaniah, dan sosial dalam mewujudkan masyarakat yang maju, adil, makmur, sejahtera dan demokratis. Selain itu, konsiderans UU Sistem Keolahragaan Nasional juga menyatakan bahwa pembinaan dan pengembangan keolahragaan nasional yang dapat menjamin pemerataan akses terhadap olahraga, peningkatan kesehatan, dan kebugaran, peningkatan prestasi, dan manajemen keolahragaan yang mampu menghadapi tantangan serta tuntutan perubahan kehidupan nasional dan global memerlukan sistem keolahragaan nasional;
51. Berdasarkan uraian-uraian di atas maka telah terbukti bahwa selain merugikan hak-hak subjek hukum untuk berolahraga di pusat kebugaran, pembentukan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah juga

bertentangan dengan semangat pemerintah untuk memajukan olahraga nasional;

Asas hukum di bidang perpajakan menyatakan bahwa pengenaan pajak ganda terhadap satu objek pajak merupakan suatu hal yang keliru karena memberatkan wajib pajak

52. Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah telah menyebabkan para Pemohon dikategorikan sebagai penyedia jasa hiburan dan harus menanggung pajak tambahan yang dikenakan oleh daerah. Hal tersebut mengakibatkan terjadinya pembebanan pajak yang berlebihan kepada pelaku usaha jasa penyedia pusat kebugaran. Terlebih lagi, kepada orang perorangan yang hendak berolahraga dengan menggunakan prasarana dan sarana berupa pusat kebugaran, karena pada akhirnya orang perorangan tersebut 'dipaksa' untuk ikut menanggung pajak hiburan yang sesungguhnya tidak tepat diberlakukan;
53. Dalam prinsip dalam hukum pajak terdapat prinsip untuk tidak adanya perlakuan diskriminatif dan pembedaan wajib pajak berdasarkan objek pajak yang telah ditegaskan oleh para ahli, antara lain:
- a. Adam Smith (1723-1790), seorang penulis dan filsuf yang dikenal sebagai bapak aliran ekonomi klasik kelahiran Skotlandia, dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, menekankan perlunya penerapan prinsip *efficiency*, *equality*, *certainty*, dan *convenience* (atau yang dikenal dengan *four maxims* atau *four canons*), yaitu antara lain:
 - Asas *equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan), yaitu dalam pemungutan pajak orang yang berbeda dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Contohnya dalam pajak penghasilan, yang dikenakan pajak yang sama adalah orang yang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama, bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak;
 - b. W.J. Langen, dalam bukunya berjudul *Asas-asas Pemungutan Pajak*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:
 - Asas kesamaan: dalam kondisi yang sama antara wajib pajak yang satu dengan yang lain harus dikenakan pajak dalam jumlah yang sama (diperlakukan sama);

- Asas beban yang sekecil-kecilnya: pemungutan pajak diusahakan sekecil-kecilnya (serendah-rendahnya) jika dibandingkan dengan nilai objek pajak, sehingga tidak memberatkan wajib pajak;
- c. Adolf Wagner, memberikan pengertian tentang asas pemungutan pajak sebagaimana dikutip dalam buku Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara, karya Soetrisno, sebagai berikut:
- Asas ekonomi: penentuan objek pajak harus tepat, agar pemungutan pajak jangan sampai menghalangi produksi dan perekonomian rakyat. Misalnya, pajak pendapatan, pajak untuk barang-barang mewah;
 - Asas keadilan: yaitu pengutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula;
54. Melalui berbagai teori dari para ahli sebagaimana disebutkan di atas, telah jelas dan nyata bahwa seluruh asas pajak menyebutkan adanya asas *equality*, kesamaan, dan keadilan yang intinya ialah bahwa tidak ada diskriminasi atau perbedaan terhadap wajib pajak dengan objek pajak yang berada dalam kondisi yang sama;
55. Sebelum berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, para Pemohon selaku pelaku usaha pusat kebugaran mempunyai kewajiban membayar pajak antara lain adalah:
- a. Pajak atas penjualan:
- Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dikenakan sebesar 10% (sepuluh persen) atas pemasukan dari biaya keanggotaan (*membership fee*), biaya *personal trainer*/instruktur pilates dan penjualan produk *merchandise* setiap bulannya; dan
 - Pajak restoran yang dikenakan sebesar 10% (sepuluh persen) atas penjualan produk *cafe*/kantin tiap bulannya. Pajak penjualan ditanggung oleh konsumen;
- b. Pajak atas biaya-biaya;
- Pajak penghasilan (PPh) sebesar 2% (dua persen) sampai dengan 4% (empat persen) yang dikenakan atas biaya-biaya yang dikeluarkan untuk jasa pengerjaan, contoh biaya jasa kebersihan, jasa konsultan, dan jasa keamanan;

- PPh sebesar 20% (dua puluh persen) yang dikenakan atas biaya-biaya seperti biaya royalty, biaya penggunaan hak cipta dan biaya bunga pinjaman;
- PPh sebesar 10% (sepuluh persen) yang dikenakan atas biaya-biaya sewa tempat di pusat perbelanjaan termasuk biaya listrik, air, AC, dan *service charge*;
- PPh Pasal 21 sebesar 5% (lima persen) sampai dengan 30% (tiga puluh persen), tergantung dari besarnya gaji karyawan, dikenakan atas biaya-biaya gaji yang dibayarkan kepada karyawan;
- Pajak bumi bangunan atas sewa di pusat perbelanjaan yang dikenakan berdasarkan tarif dan luas area;

Pada prinsipnya pajak-pajak tersebut ditanggung oleh si penerima penghasilan terkecuali untuk pajak bumi dan bangunan;

- c. Pajak penghasilan (Pph) badan yang dikenakan 25% (dua puluh lima persen) terhadap keuntungan bersih (*net profit*);

56. Penempatan pusat kebugaran sebagai hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah berakibat pada adanya pembebanan pajak tambahan, yaitu pajak hiburan, di mana pusat kebugaran dianggap sebagai hiburan, yang harus disetorkan kepada Pemerintah Daerah dengan besaran berdasarkan Peraturan Daerah masing-masing;
57. Pajak hiburan yang dikenakan kepada sebagian para Pemohon yang merupakan pelaku usaha ini jelas-jelas melanggar asas-asas perpajakan sebagaimana telah dijelaskan di atas karena pelaku olahraga lainnya yang juga bergerak di bidang penyediaan jasa prasaranan/lapangan olahraga, tidak dibebankan pajak hiburan kepada mereka. Sebagai akibatnya, pembebanan tersebut tidak hanya merugikan para Pemohon yang terdiri dari wajib pajak, tetapi juga para Pemohon yang merupakan subjek hukum yang dibebankan pajak hiburan manakala mereka berolahraga dengan menggunakan sarana dan prasarana yang ada pada pusat kebugaran;
58. Lebih lanjut Muhammad Djafar Saidi dalam bukunya "*Pembaruan Hukum Pajak*", Edisi I-I, Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2007, halaman 282, menyatakan hal sebagai berikut:
- "Pajak ganda nasional terjadi karena tidak ada ketelitian bagi pembuat undang-undang, pada saat pembahasan terhadap rancangan Undang-Undang*

di bidang perpajakan, sehingga menjadi Undang-Undang yang mengikat wajib pajak maupun pejabat pajak. Pajak ganda nasional adalah pajak yang dikenakan oleh negara atas objek pajak yang sama dengan wajib pajak yang sama pula...

Pengenaan pajak ganda nasional sangat memberatkan wajib pajak, sekalipun telah ditegaskan bahwa wajib pajak memiliki kewajiban kenegaraan dan peran sertanya dalam membiayai pelaksanaan pemerintahan negara”;

59. Hal ini menyebabkan adanya pembebanan yang memberatkan wajib dan subjek pajak di mana para Pemohon yang seharusnya memiliki kedudukan hukum sebagai pelaku usaha di bidang olahraga dan pengolahan juga ditempatkan sebagai pelaku usaha di bidang jasa hiburan dan pihak yang menikmati jasa hiburan, yang mengakibatkan para Pemohon harus menanggung beban pajak yang tidak sama dengan pelaku usaha dan pengolahan di bidang olahraga lain yang memiliki kategori sama dengan pelaku usaha dan pengolahan pada pusat kebugaran;
60. Dengan demikian, pengenaan pajak berganda terhadap satu objek pajak yang sama merupakan suatu hal yang bertentangan dengan semangat pembentukan ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan;

Pembentukan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah bertentangan dengan asas kepastian dan persamaan di hadapan hukum yang dilindungi oleh Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 dan asas persamaan hak untuk hidup sejahtera lahir dan batin sebagaimana diamanatkan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945

61. Perlindungan terhadap hak-hak setiap orang untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum dilindungi oleh Konstitusi Republik Indonesia, sebagaimana tertuang dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, yang mengatur hal sebagai berikut:

“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”
62. Selain menjamin hak setiap orang untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia juga mengatur bahwasanya setiap orang berhak atas kebebasan dari setiap bentuk perlakuan

diskriminatif atas dasar apapun, sebagaimana dituangkan dalam Pasal 28I ayat (2) UUD 1945, yaitu:

“Setiap orang berhak bebas atas perlakuan yang diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif”;

63. Lebih lanjut, terkait dengan terbukanya akses bagi setiap orang untuk mencapai hidup sejahtera lahir dan batin diatur dalam Pasal 28H ayat (1) UUD 1945, yaitu:

“Setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh layanan kesehatan”;

64. Kedudukan UUD 1945 sebagai sumber dari segala sumber hukum atau hukum dasar dalam Republik Indonesia dipertegas dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (“UU Pembentukan Peraturan Perundang-undangan”) yang menyatakan, *“Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia merupakan hukum dasar dalam peraturan perundang-undangan”;*

65. Penjelasan Pasal 3 UU Pembentukan Peraturan Perundang-undangan memberikan penjelasan:

“Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang memuat hukum dasar negara merupakan sumber hukum bagi pembentukan peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang Dasar”;

66. Selanjutnya, Pasal 7 UU Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, mengatur bahwa hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia adalah sebagai berikut:

- a. UUD 1945;
- b. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- c. Peraturan Pemerintah;
- d. Peraturan Presiden;
- e. Peraturan Daerah;

67. Berdasarkan Pasal 3 dan Pasal 7 UU Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, dapat dilihat dengan jelas bahwa UUD 1945 merupakan *grundnorm*, yaitu peraturan perundang-undangan yang tertinggi. Artinya, UUD 1945 merupakan sumber dan dasar bagi setiap bentuk peraturan perundang-

undangan lain di bawahnya, misalnya Undang-Undang, peraturan pemerintah, peraturan daerah, dan peraturan presiden. Mengingat bahwa UUD 1945 merupakan *grundnorm* maka hal tersebut membawa suatu konsekuensi yuridis bahwa segala jenis peraturan perundang-undangan di bawah UUD 1945 tidak boleh bertentangan dengan amanat yang dimaktubkan di dalam UUD 1945;

68. Negara seharusnya berkewajiban untuk menjamin hak asasi para Pemohon dengan tidak membeda-bedakan kedudukan hukum dan tidak melakukan tindakan diskriminatif dalam penegakan hukum di bidang perpajakan. Para Pemohon seharusnya ditempatkan dalam kedudukan hukum yang sama dan tidak boleh mendapatkan perlakuan diskriminatif dalam penegakan hukum pajak maupun bidang apapun juga sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28I ayat (2), dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945. Sebagai undang-undang yang secara hierarki berada di bawah UUD 1945 UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah seharusnya tidak bertentangan dengan konstitusi negara, melainkan berkesinambungan;
69. Berdasarkan seluruh uraian di atas, bahwa Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah bertentangan dengan sumber hukum Indonesia, yakni UUD 1945.

Permohonan

Berdasarkan uraian-uraian di atas, para Pemohon memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memeriksa dan memutus permohonan Pasal 42 ayat (2) huruf i pada frasa "**pusat kebugaran (*fitness center*)**" Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah terhadap Undang-Undang Dasar 1945 dengan putusan sebagai berikut:

1. Menerima permohonan pengujian materi (*judicial review*) para Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 pada frasa "**pusat kebugaran (*fitness center*)**" bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
3. Menyatakan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 pada frasa "**pusat kebugaran (*fitness center*)**" tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat dengan segala akibat hukumnya;

4. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;

Atau

Apabila Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon untuk putusan seadil-adilnya (*ex aquo et bono*);

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, para Pemohon telah mengajukan alat bukti tertulis yang diberi tanda bukti P – 1 sampai dengan bukti P – 6, yang disahkan dalam persidangan tanggal 15 April 2013, sebagai berikut:

1. Bukti P-1 Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Bukti P-2 Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;
3. Bukti P-3 Fotokopi Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2005 tentang Sistem Keolahragaan Nasional;
4. Bukti P-4a Fotokopi Akta Pernyataan Keputusan Para Pemegang Saham Setingkat Dengan Rapat Umum Pemegang Saham PT Exertainment Indonesia, bertanggal 17 November 2008;
5. Bukti P-4b Fotokopi Akta Pernyataan Keputusan Para Pemegang Saham PT Exertainment Indonesia, bertanggal 13 Januari 2011;
6. Bukti P-4c Fotokopi Akta Pernyataan Keputusan Rapat Umum Luar Biasa Para Pemegang Saham PT Fitindo Sehat Sempurna, bertanggal 27 Agustus 2008;
7. Bukti P-4d Fotokopi Pernyataan Keputusan Rapat PT Adhia Relaksindo, bertanggal 8 April 2008;
8. Bukti P-4e Fotokopi KTP atas nama Aero Sutan Aswar;
9. Bukti P-4f Fotokopi KTP atas nama Antonius Ferry Rinaldo;
10. Bukti P-4g Fotokopi KTP atas nama Wahyu Widayat Jati;
11. Bukti P-4h Fotokopi KTP atas nama Ramses Sundjojo;
12. Bukti P-4i Fotokopi KTP atas nama Grant Wiryadinata;
13. Bukti P-4j Fotokopi KTP atas nama Fransisca Kallista Arnan;
14. Bukti P-4k Fotokopi KTP atas nama Debby Astari Haryani;
15. Bukti P-4L Fotokopi KTP atas nama Dwi Schofiska Pascali N;
16. Bukti P-5a Fotokopi Peraturan Daerah Kabupaten Bogor Nomor 12 Tahun

- 2010 tentang Pajak Hiburan;
17. Bukti P-5b Fotokopi Peraturan Daerah Kota Tangerang Selatan Nomor 7 Tahun 2010 tentang Pajak Daerah;
 18. Bukti P-5c Fotokopi Peraturan Daerah Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 13 Tahun 2010 tentang Pajak Hiburan;
 19. Bukti P-5d Fotokopi Peraturan Daerah Kota Medan Nomor 7 Tahun 2011 tentang Pajak Hiburan;
 20. Bukti P-6 Fotokopi Surat *International Health, Racquet, and Sportsclub Association* (IHRSA CEO & President), bertanggal 23 Januari 2013, yang ditujukan kepada Ketua Mahkamah Konstitusi. Surat tersebut menjelaskan hasil survey yang menyimpulkan bahwa tujuan utama orang-orang datang ke pusat kebugaran adalah untuk mendapatkan suatu standar kesehatan jasmani dan rohani tertentu, serta melakukan olahraga yang teratur untuk memiliki umur yang panjang dan kondisi kesehatan yang baik, di samping memiliki kebiasaan untuk tidak merokok dan mengonsumsi makanan bergizi;

Di samping itu, para Pemohon mengajukan bukti tambahan tertulis yang diberi tanda bukti P-7a sampai dengan bukti P-14 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 17 Juni 2013, sebagai berikut:

1. Bukti P-7a Fotokopi Surat Kantor Wilayah DJP Jakarta Selatan Kementerian Keuangan, Nomor S-462/WPJ.04/2011 perihal Permohonan Penegasan Pajak Hiburan Tas Penerimaan *Membership* dari Pusat Kebugaran (*Fitness Center*), bertanggal 10 Maret 2011;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
2. Bukti P-7b Fotokopi Surat Direktorat Peraturan Perpajakan I, Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Nomor S-405/PJ.02/2011 perihal Penegasan Pajak Hiburan atas Penerimaan *Membership* dari Pusat Kebugaran (*Fitness Center*), bertanggal 2 Mei 2011;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
3. Bukti P-7c Fotokopi Surat Kantor Wilayah DJP Jakarta Selatan, Direktorat

- Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Nomor S-1029/WPJ.04/2011 perihal Penegasan Pajak Hiburan Atas Penerimaan *Membership* dari Pusat Kebugaran (*Fitness Center*), bertanggal 10 Mei 2011;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
4. Bukti P-7d Fotokopi Surat Kantor Pelayanan Pajak Madya Jakarta Selatan, Kantor Wilayah DJP Jakarta Selatan, Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Nomor S-905/WPJ.04/KP.1106/2011 perihal Penegasan Pajak Hiburan Atas Penerimaan *Membership* dari Pusat Kebugaran (*Fitness Center*), bertanggal 20 Mei 2011;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
8. Bukti P-8a Fotokopi Artikel Pusat Kebugaran dan Kecantikan *Fitness Ideal*;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
9. Bukti P-8b Fotokopi Artikel Sarana Olahraga Ganesha: Sarana Untuk Raga Yang Sehat;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
10. Bukti P-8c Fotokopi Artikel Sarana Olahraga;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
11. Bukti P-8d Fotokopi Artikel Pusat Kebugaran;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
12. Bukti P-8e Fotokopi Artikel Fasilitas *Fitness Center*;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
13. Bukti P-8f Fotokopi Artikel *Gold's Gym* Buka di Kampus UI;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
14. Bukti P-9a Fotokopi Artikel KONI Siapkan Tempat *Fitness*;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
15. Bukti P-9b Fotokopi Artikel Inep Resmikan Sasana Anoraga;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
16. Bukti P-9c Fotokopi Artikel Peni Resmikan *Fitness Centre* KONI;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
17. Bukti P-9d Fotokopi Artikel Wakil Walikota Depok Resmikan *Fitness Centre* dan Klinik Olahraga;

- NB: bukti tanpa materai (nazege)*
18. Bukti P-9e Fotokopi Artikle KONI *Launching Tempat Fitness*;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
 19. Bukti P-10a Fotokopi Artikel *Societeit Concordia*;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
 20. Bukti P-10b Fotokopi Peraturan Gubernur Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 41 Tahun 2009 tentang Penyelenggaraan Usaha Hotel;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
 21. Bukti P-11 Fotokopi Pendapat Ahli Prof. Dr. H.M. Laica Marzuki, S.H. dalam perkara permohonan Pengujian Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
 22. Bukti P-12 Fotokopi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 52/PUU-IX/2011 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, bertanggal 10 Juli 2012;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
 23. Bukti P-13 Fotokopi Peraturan Daerah Kota Bandung Nomor 10 Tahun 2004 tentang Penyelenggaraan Usaha Kepariwisata, bertanggal 10 Juni 2004;
NB: bukti tanpa materai (nazege)
 24. Bukti P-14 Fotokopi Peraturan Daerah Kota Bandung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Penyelenggaraan Usaha Pariwisata, bertanggal 7 Desember 2011;
NB: bukti tanpa materai (nazege)

Selain itu, para Pemohon mengajukan 3 (tiga) orang ahli yang telah memberikan keterangan tertulis dan keterangan lisan, yang didengar dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 28 Mei 2013, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

1. Dr. Dian Puji N. Simatupang, S.H.,M.H.

- Pajak daerah dan retribusi daerah dalam perspektif hukum anggaran negara dan keuangan publik harus menjadi pembiayaan pembangunan yang berencana, di mana pengenaannya harus pula dilihat dari kemampuannya menstimulasi perkembangan ekonomi masyarakat yang lebih besar. Dengan demikian, pajak daerah dan retribusi daerah mempengaruhi kestabilan potensi ekonomi masyarakat daerah, mendorong pertumbuhan ekonomi dan sosial masyarakat daerah, dan memperbesar pemerataan hasil pembangunan untuk masyarakat daerah. Meningkatnya peranan pemerintahan daerah dan perluasan fungsinya seharusnya menjadikan pajak daerah dan retribusi daerah sebagai instrumen dana yang mendorong pertumbuhan investasi oleh masyarakat atau kelompok ekonomi masyarakat daerah, dan bukan menjadi penghambat masyarakat untuk menciptakan dana dan pembiayaan pembangunan yang bersumber pada kreasi ekonomi masyarakat;
- Pajak daerah dan retribusi daerah mempunyai dua segi, yaitu segi keadilan dan segi kemanfaatan, yang pelaksanaan kedua segi tersebut mempunyai pengaruh langsung terhadap berbagai bidang ekonomi sosial di sektor pemerintahan maupun swasta. Oleh karena itu, pajak daerah dan retribusi daerah menjadi sangat penting sebagai suatu program aksi Pemerintah daerah dalam menciptakan keadilan sekaligus kemanfaatan dari penyelenggaraan pemerintahan daerah, sehingga dapat menunjang kebutuhan pembangunan daerah secara berencana dan berkelanjutan;
- Pajak daerah dan retribusi daerah sebagai program aksi pemerintah daerah dalam menciptakan keadilan harus memenuhi konsistensi dalam pengaturan. Konsistensi pengaturan menjaga keadilan hukum dan persamaan hukum dalam pengenaan pajak daerah dan retribusi daerah, sehingga kemanfaatan yang diperoleh daerah justru lebih besar karena masyarakat daerah dan kelompok ekonomi di daerah diberikan jaminan pengelolaan sumber daya ekonomi dan kreativitasnya, sehingga potensi manfaat yang diperoleh dari stabilitas, pertumbuhan, dan pemerataan ekonomi daerah akan lebih besar dibandingkan dengan kuantitas jumlah pajak daerah dan retribusi daerah yang terhimpun;

- Pengaturan pusat kebugaran/fitness center sebagai hiburan, sehingga dibebankan pajak hiburan sebagaimana diatur dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 menunjukkan inkonsistensi pengaturan objek pajak daerah, khususnya pajak hiburan, yang menyebabkan timbulnya ketidakadilan dan ketidakmanfaatan dalam pengenaan pajak daerah, khususnya pajak hiburan;
- Ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menunjukkan karakter politik hukum Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang hanya digunakan untuk memperluas kemampuan pemungutan pajak daerah, khususnya pajak hiburan, dibandingkan sebagai instrumen penting bagi kebijaksanaan ekonomi daerah. Dalam konsep hukum anggaran Negara dan keuangan publik, pajak daerah merupakan instrumen bagi orientasi keadilan dan kemanfaatan dalam masyarakat di daerah. Dalam kaitannya dengan pajak hiburan, seharusnya pajak daerah dapat dipergunakan untuk menstimulasi aktivitas masyarakat, misalnya olahraga, sehingga aktivitas masyarakat tersebut akan dapat mendukung kegiatan ekonomi dan sosial tertentu sesuai dengan kebutuhan dan prioritas pembangunan;
- Dilihat dari segi keadilan dan kemanfaatan adalah lebih sehat jika penerimaan daerah yang berasal pajak daerah, khususnya pajak hiburan, dikenakan pada sifatnya yang langsung memberikan hiburan, dan bukan pada sifatnya yang tidak langsung atau bahkan tidak memiliki keterkaitan dengan kriteria hiburan. Pengenaan pajak hiburan pada pusat kebugaran/*fitness center* justru mengurangi manfaat masyarakat untuk berolahraga sebagai aktivitas sosial yang mampu mendorong kegiatan ekonomi dan sosial, sekaligus menciptakan ketidakadilan bagi kelompok masyarakat tertentu untuk beraktivitas olahraga dalam suatu sarana yang lebih baik;
- Pearl M. Kramer dalam bukunya *Crisis in Urban Public Finance* mengingatkan beban pajak harus ditetapkan secara sistematis dan terukur, sehingga suatu sistem pajak dikatakan efisien secara fiskal jika biaya yang dikenakan diterima dan dipahami oleh wajib pajak. Efisiensi fiskal tersebut akan melahirkan dampak keputusan masyarakat atau kelompok ekonomi untuk mengonsumsi, menabung, bekerja, dan berinvestasi, sehingga

terwujud pertumbuhan ekonomi. Suatu pengaturan pajak yang baik adalah memperhatikan efisiensi fiskal tersebut, sehingga pajak menciptakan sensitivitas masyarakat atau kelompok ekonomi untuk melakukan kegiatan ekonomi dan sosial secara berkelanjutan;

- Apabila dikaitkan dengan pengenaan pajak hiburan untuk pusat kebugaran/*fitness center*, sebagaimana diatur dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, dapat dikatakan pengaturan tersebut tidak memiliki sensitivitas pada pertumbuhan masyarakat untuk melakukan aktivitas olahraga, sehingga apabila ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 ini tidak ada, maka setidaknya secara proporsional akan terjadi peningkatan pertumbuhan aktivitas olahraga, yang lambat laun akan meningkatkan lapangan kerja, penyesuaian penghasilan, dan persaingan usaha yang sehat. Oleh karena itu, atas dasar pertimbangan demikian dapat dipahami jika ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 dapat dikatakan tidak efisien secara fiskal karena biaya tersebut tidak diterima dan tidak dipahami oleh wajib pajak;
- Oleh karena itu, perkembangan fungsi pajak daerah dalam pembangunan daerah seharusnya diarahkan untuk mengatur tingkat pendapatan masyarakat dan kelompok ekonomi daerah, mengadakan redistribusi pendapatan, dan mengatur volume pengeluaran masyarakat dan kelompok ekonomi daerah. Hal itu berarti pajak daerah sudah semestinya memenuhi rasa keadilan dan kemanfaatan masyarakat luas dengan menciptakan pengaturan pajak daerah yang efisien secara fiskal. David N. Heyman dalam *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy* menyatakan pengenaan pajak harus dapat diterima dan dipahami wajib pajak sebagai suatu cara melakukan efisiensi dalam interaksi ekonomi, sehingga akan tercipta keadilan (*fairness of taxation*). Oleh karena itu, suatu ketentuan pajak yang tidak dapat diterima karena tidak efisien dalam interaksi ekonomi akan melahirkan ketidakadilan dalam pajak (*unfair of taxation*);
- Dalam perspektif kebijakan publik, suatu pengaturan pajak daerah yang tidak adil akan melahirkan masalah yang tidak tersusun (*ill-structured problems*) di mana masalah muncul akibat ketidakpastian dan ketidakadilan

dalam pengenaan pajak daerah. Akibatnya akan muncul banyak konflik dalam bentuk sengketa pajak, ketidakmampuan menghasilkan alternatif kebijakan, sehingga estimasi risiko dan pengukuran atas ketidakpastian menjadi sangat tidak mungkin dilakukan karena luas dan dalamnya masalah yang ditimbulkan akibat pengaturan tersebut;

- Mengingat keadilan dan kemanfaatan merupakan esensialisasi pajak, khususnya pajak daerah, maka menjadi mungkin ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 menjadi tidak hanya bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945, tetapi juga bertentangan dengan kepentingan umum yang harus dilindungi (*in strijd met het algemeen belang*);

2. Dr. Iskandar Zulkarnain, M.Sc.

- Salah satu cara yang diperoleh manusia untuk hidup sehat adalah bagaimana mengoptimalkan seluruh sistem di dalam tubuh melalui metabolisme yang efektif dan efisien untuk menghasilkan suatu kinerja yang maksimal. Olahraga, atau aktivitas fisik, atau latihan fisik adalah salah satu cara yang digunakan untuk membangun atau memperbaiki sistem metabolisme tubuh, sehingga tubuh akan menjadi lebih sehat, lebih bugar secara fisik, secara mental, dan secara spiritual;
- Dikaitkan dengan kesehatan, olahraga adalah salah satu, atau aktivitas fisik, atau latihan fisik yang dilakukan dengan menggerakkan dan mengaktifkan sistem metabolisme tubuh melalui kardiovaskular, melalui paru-paru, kemudian juga melalui otot, dan juga keseluruhan sistem *hormonal* yang ada di dalam tubuh kita. Ternyata olahraga memberikan nilai tambah yang sangat positif kepada kesehatan seseorang, baik dari sisi preventif, promotif, kuratif, maupun rehabilitatif;
- Secara definisi, kebugaran jasmani adalah suatu status kesehatan fisiologis yang dicapai oleh seseorang melalui kombinasi antara latihan fisik secara teratur, kombinasi diet yang baik, dan juga praktik lain yang menghasilkan kesehatan yang optimal. Dengan kondisi ini, mereka dapat melakukan kegiatan dan pekerjaan sepanjang hari dengan semangat dan energik, tanpa disertai dengan kelelahan atau keletihan pada malam harinya;
- Manfaat dari kebugaran jasmani, yaitu antara lain dari sisi kesehatan umum, memperbaiki kesehatan secara keseluruhan, memperbaiki kualitas hidup,

meningkatkan penampilan atau prestasi fisik dalam konteks ini adalah kinerja atau produktivitas kerja. Dari sisi keafiatan atau *wellness* daripada jiwa, adalah juga meningkatkan kapasitas intelektual, membantu di dalam menangani masalah stres yang secara lebih efektif, menghilangkan depresi, dan juga memperbaiki pola tidur pada malam hari. Yang lain adalah untuk memacu tingkat energi, dalam konteks ini adalah membangun kekuatan dan ketahanan otot, termasuk adalah membangun kepadatan otot di mana pada wanita juga ini sangat dibutuhkan untuk membantu dalam pencegahan beberapa penyakit yang diakibatkan karena osteoporosis. Pada pria yang kuat otot dan sehatnya, maka dia dapat melakukan pekerjaan dengan mantab dalam konteks postur tubuh maupun tugas sehari-harinya dengan mudah;

- Dalam konteks lain adalah kebugaran untuk pengendalian berat badan. Untuk menurunkan dan mencegah kenaikan berat badan tidak cukup hanya dengan menggunakan pola diet, tapi harus juga melakukan aktivitas fisik, sehingga terjadi pengeluaran energi yang lebih banyak ketimbang energi yang masuk;
- Dari sisi kesehatan kardiovaskular untuk jantung dan paru, latihan kebugaran akan meningkatkan kardio, memperbaiki, dan memperkuat kerja jantung, sehingga semua risiko penyakit jantung, seperti stres, stroke, dan jantung koroner, dapat dihindari;
- Dalam rangka pencegahan penyakit, yaitu misalnya untuk pengendalian gula darah pada orang penderita diabetes, menurunkan kadar *LDL* kolesterol pada penderita hiperkolesterol dan meningkatkan kadar *HDL* kolesterol atau kolesterol baik pada mereka yang membutuhkan untuk perlindungan jantung, termasuk mencegah terjadinya berbagai penyakit, seperti kanker. Selain itu dapat pula mengurangi rasa sakit pinggang karena terlalu banyak duduk dalam bekerja sehari-hari, yang dapat dilatih dengan melatih otot. Olah raga atau aktivitas fisik juga dapat memperpanjang usia dengan memperlambat proses penuaan;
- Dari gambaran manfaat tersebut, kebutuhan jasmani sangat dibutuhkan oleh setiap orang, tidak hanya orang dewasa yang sadar akan pentingnya pengaturan aktivitas fisik atau olah raga untuk kesehatan, tetapi juga bagi anak-anak, remaja, dan orang tua atau para lansia agar dapat hidup lebih

bermakna, produktif, dan panjang umur, serta terhindar dari berbagai penyakit regeneratif yang saat ini di Indonesia menjadi pembunuh dan penyebab kecacatan nomor satu, seperti stroke, jantung koroner, kanker, diabetes, hipertensi, dan sebagainya;

- Penyakit regeneratif menjadi salah satu ketakutan di Indonesia dan di seluruh dunia, yang diakibatkan karena orang semakin kurang bergerak dan kurang olah raga. Manfaat latihan kebugaran bagi kesehatan adalah mempertahankan kualitas hidup, dan mampu menunda proses penuaan untuk memperoleh umur panjang, maka semakin banyak masyarakat yang mencari program kebugaran atau fasilitas-fasilitas yang menyediakan tempat dan peralatan, termasuk tenaga pemandu atau instruktur yang memiliki kompetensi standar. Di sinilah peran pusat kebugaran atau *fitness center*;
- Pusat kebugaran adalah tempat atau fasilitas di mana masyarakat secara individu atau berkelompok mencari upaya untuk meningkatkan kebugaran jasmani mereka melalui olah raga dan kesehatan. Sasaran dari masyarakat untuk berlatih olah raga di pusat kebugaran adalah sebagai upaya memperoleh manfaat-manfaat kebugaran. Dengan demikian, untuk mengakomodasi dan memenuhi kebutuhan tersebut, pusat kebugaran atau *fitness center* mengembangkan dan menyediakan berbagai program yang lebih terarah dan sesuai dengan kebutuhan atau keinginan masyarakat yang menjadi pesertanya yang sadar akan pentingnya olah raga bagi kesehatan. Beberapa program yang dirancang dan disediakan oleh pusat kebugaran antara lain *health and wellness program*, seperti kesehatan dan keafiatan, *body building* (membentuk tubuh), menurunkan berat badan (*body weight management program*), pengendalian stres atau *stress management* melalui olah raga. Ada juga program-program khusus, yaitu antara lain untuk penderita pasca-serangan jantung, pasca-rehabilitasi stroke, dan program rehabilitasi cedera;
- Untuk memenuhi kebutuhan tersebut, maka pusat kebugaran selalu dilengkapi dengan tenaga ahli atau tenaga pemandu pelatih yang profesional dan terstandar, disertai dengan fasilitas, dan tempat peralatan atau perlengkapan untuk berolahraga dan melatih kebugaran jantung, paru, otot, maupun yang lainnya, yang dilengkapi dengan fasilitas-fasilitas

pendukung lainnya untuk menjamin kenyamanan dan keselamatan serta keamanan dari program latihan diterapkan kepada peserta;

- Dari penjelasan di atas tentang kebugaran jasmani, di mana olahraga, kesehatan, dan kebugaran maka dikembangkan suatu program terarah, maka masyarakat mendapatkan penyaluran aspirasinya untuk memperoleh manfaat kesehatan dari latihan kebugaran yang difasilitasi atau disediakan oleh pusat-pusat kebugaran atau *fitness center*. Keberadaan pusat-pusat kebugaran adalah usaha masyarakat atau kalangan dunia usaha untuk memberikan pelayanan publik dengan program kebugaran melalui olah raga kesehatan, pengaturan makanan, gaya hidup yang sehat yang dikemas, dirancang, dan difasilitasi secara profesional untuk tujuan kesehatan dan kebugaran individu. Dengan demikian, kebugaran jasmani dan pusat kebugaran menjadi dasar pentingnya latihan fisik atau olah raga kebugaran bagi semua usia untuk membangun kemampuan fisik berdasarkan jenis kelamin dan juga bagi kebutuhan para peserta pengikut program kebugaran tersebut
- Olah raga adalah sebagai obat untuk mengobati kesehatan seseorang;

3. Dr. Hario Tilarso, SpKO, FACSM

- *Physical* adalah keadaan untuk dapat mengerjakan pekerjaan sehari-hari tanpa merasakan adanya suatu kelelahan yang berarti. Untuk mencapai suatu tingkat kebugaran, orang harus berlatih di suatu tempat yang dinamakan *fitness center* atau pusat kebugaran. Pusat kebugaran dapat didefinisikan sebagai tempat *in door* atau *out door* yang menampung atau menyediakan segala fasilitas untuk melakukan suatu kegiatan fisik;
- Kegiatan fisik bermanfaat, sehingga disebut *exercises is medicine*. Jika seseorang sakit, tidak hanya diberi obat, diminum, atau diolesi tetapi juga olahraga. Olahraga dapat menguatkan jantung dan paru-paru. Orang yang jantung/paru-parunya kuat karena terlatih tidak akan cepat lelah. Olahraga dapat menguatkan tulang dan otot, membakar lemak, sehingga tercapai berat badan yang ideal. Dengan menurunkan berat badan, orang yang mungkin *overweight* akan menjadi ideal berat badannya;
- Olahraga dapat menurunkan tekanan darah (hipertensi), mengurangi gula darah, mengurangi kemungkinan terjadinya serangan jantung karena latihan olahraga melebarkan pembuluh darah, sehingga terjadi aliran darah yang

baik. Selain itu, olahraga dapat mengurangi terjadinya *osteoporosis* dan mengurangi kemungkinan terjadinya serangan asma;

- Olahraga dapat mengurangi beberapa penyakit. Tempat latihan yang digunakan umumnya adalah *fitness center*. Di tempat berlatih tersebut terdapat pelatih yang mendapat suatu sertifikasi dari suatu kursus yang sifatnya nasional maupun internasional, sehingga pelatih tersebut memiliki kompetensi. Pelatih tersebut diharuskan untuk mendapatkan sertifikasi CPR (*Cardiopulmonary Resuscitation*) untuk menyelamatkan seorang dengan pernafasan buatan, sehingga apabila seorang peserta menderita cedera, serangan jantung, atau yang lainnya, pelatih dapat memberikan pertolongan. Bahkan peraturan di DKI Jakarta mengharuskan bahwa *fitness center* harus disertai seorang dokter olahraga/spesialis olahraga. Jika tidak ada, maka harus ada dokter yang berpengalaman menangani hal-hal yang berkaitan dengan olahraga. Di samping itu, *fitness center* juga tempat berlatihnya para atlet;
- Berdasarkan *standard and guidelines ACSM (American College of Sports Medicine)*, terdapat standar dan petunjuk cara membuat suatu *fitness center*. Tidak hanya yang *indoor* dan *outdoor*, tapi dengan segala persyaratan sampai ke dalam loker. Misalnya suhu air kolam renang ditentukan. Salinitas atau keasamannya juga ditentukan. Dengan demikian, *fitness center* bukan suatu tempat untuk menghibur diri, tetapi untuk berlatih yang berkaitan dengan penyakit untuk meningkatkan kesegaran jasmani maupun kesehatan;

[2.3] Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Pemerintah menyampaikan keterangan lisan yang disampaikan dalam persidangan tanggal 30 April 2013, yang kemudian dilengkapi dengan keterangan tertulis dan kesimpulan yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 17 Juni 2013, yang pada pokoknya sebagai berikut:

I. PENDAHULUAN

A. POKOK PERMOHONAN

Berdasarkan Salinan Permohonan Nomor 30/PUU-XI/2013 tanggal 7 Maret 2013, para Pemohon mengajukan permohonan pengujian ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 yang berbunyi, "*Hiburan*

sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah: i. Panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness center); dan”

Adapun yang dijadikan batu uji di dalam permohonan para Pemohon adalah Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi, “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*”, *juncto* Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi, “*Setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu.*” dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi, “*Setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan bathin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan*”.

Merujuk kepada permohonan para Pemohon, pada dasarnya para Pemohon menganggap bahwa hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya selaku pelaku usaha pusat kebugaran (*fitness center*)/penyedia jasa pusat kebugaran (*fitness center*) dan pengguna pusat kebugaran (*fitness center*) dirugikan dengan berlakunya ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009, karena di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 tersebut pusat kebugaran (*fitness center*) dikategorikan sebagai hiburan dan dikenakan Pajak Hiburan.

Menurut para Pemohon, ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 bertentangan dengan ketentuan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945, karena para Pemohon menganggap bahwa pengenaan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan merupakan suatu perlakuan diskriminatif dan memberikan perlakuan yang tidak sama di hadapan hukum terhadap para Pemohon. Para Pemohon juga beralasan bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai suatu tempat penyedia sarana dan prasarana dari sebuah kegiatan olahraga seharusnya tidak dapat dikenakan Pajak Hiburan.

B. PETITUM PARA PEMOHON

Adapun petitum yang dimohonkan oleh para Pemohon kepada Mahkamah Konstitusi adalah sebagai berikut:

1. Menerima dan mengabulkan permohonan Pengujian Materi (*judicial review*) para Pemohon.
2. Menyatakan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 pada frasa “pusat kebugaran (*fitness center*)” bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia.
3. Menyatakan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 pada frasa “pusat kebugaran (*fitness center*)” tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat dengan segala akibat hukumnya.
4. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

Atau bila Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon untuk putusan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

II. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI DAN KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PARA PEMOHON

A. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

Sebelum menanggapi lebih lanjut mengenai materi permohonan para Pemohon, Pemerintah akan terlebih dahulu membahas apakah terhadap ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 ini telah tepat dan benar dapat diajukan pengujian konstitusional (*constitutional review*) ke Mahkamah Konstitusi.

Sebagaimana diketahui bersama, ketentuan Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi, “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*”, telah memberikan pilihan kebijakan yang bebas/terbuka (*opened legal policy*) kepada pembentuk Undang-Undang untuk mengatur masalah perpajakan dalam suatu Undang-Undang. Dengan kewenangan yang diberikan oleh UUD 1945 dimaksud, pembuat Undang-Undang memiliki kewenangan dalam menetapkan pajak-pajak yang dapat dipungut baik yang dipungut oleh negara dalam hal ini pemerintah pusat maupun jenis pajak yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah. Untuk pengaturan mengenai jenis pungutan dan pajak yang bisa dilakukan oleh pemerintah daerah, pembuat Undang-Undang telah mengaturnya dengan UU 28/2009. Dalam UU

28/2009, pembuat Undang-Undang telah menetapkan jenis, tarif, subjek maupun objek pajak daerah, prinsip dan sasaran penetapan tarif, dasar pengenaan pajak, wilayah pemungutan, dan masa pajak, namun pelaksanaan lebih lanjut untuk melakukan pemungutan ditetapkan dengan Peraturan Daerah sesuai prinsip otonomi daerah. Dengan adanya pengaturan tersebut, pembuat Undang-Undang juga memberikan batasan mengenai jenis pajak yang dapat dipungut daerah dan tarif pajak daerah tidak boleh melebihi yang telah ditetapkan dalam UU 28/2009. Dalam UU 28/2009 juga diatur mengenai penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai salah satu objek pajak yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah. Jenis pajak yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah atas pusat kebugaran (*fitness center*) adalah Pajak Hiburan yang juga telah ditetapkan batas maksimum atas tarif pajak yang boleh dipungut oleh pemerintah daerah.

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, maka penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan yang dapat dipungut daerah adalah kebijakan yang bebas/terbuka (*opened legal policy*) bagi pembentuk Undang-Undang berdasarkan Pasal 23A UUD 1945. Oleh karena itu, sudah sepatutnya ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 tersebut tidak dapat diajukan pengujian materiil di Mahkamah Konstitusi.

Hal ini sesuai dengan pendapat Mahkamah Konstitusi sebagaimana dimuat dalam Putusan Nomor 26/PUU-VII/2009 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2008 tentang Pemilihan Umum Presiden dan Wakil Presiden terhadap UUD 1945 yang menyatakan sebagai berikut:

“Bahwa Mahkamah dalam fungsinya sebagai pengawal konstitusi tidak mungkin untuk membatalkan Undang-Undang atau sebagian isinya, jikalau norma tersebut merupakan delegasi kewenangan terbuka yang dapat ditentukan sebagai legal policy oleh pembentuk Undang-Undang. Meskipun seandainya isi suatu Undang-Undang dinilai buruk, maka Mahkamah tidak dapat membatalkannya, sebab yang dinilai buruk tidak selalu berarti inkonstitusional, kecuali kalau produk legal policy tersebut jelas-jelas melanggar moralitas, rasionalitas dan ketidakadilan yang

intolerable. Sepanjang pilihan kebijakan tidak merupakan hal yang melampaui kewenangan pembentuk Undang-Undang, tidak merupakan penyalahgunaan kewenangan, serta tidak nyata-nyata bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, maka pilihan kebijakan demikian tidak dapat dibatalkan oleh Mahkamah; dan Putusan Nomor 51-52-59/PUU-VI/2008 tentang Pemilihan Umum Presiden dan Wakil Presiden terhadap UUD 1945, yang menyatakan sebagai berikut:

“Menimbang bahwa Mahkamah dalam fungsinya sebagai pengawal konstitusi tidak mungkin untuk membatalkan Undang-Undang atau sebagian isinya, jikalau norma tersebut merupakan delegasi kewenangan terbuka yang dapat ditentukan sebagai legal policy oleh pembentuk Undang-Undang. Pandangan hukum yang demikian sejalan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 010/PUU-III/2005 bertanggal 31 Mei 2005 tentang Pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan sepanjang pilihan kebijakan tidak merupakan hal yang melampaui kewenangan pembentuk Undang-Undang, tidak merupakan penyalahgunaan kewenangan, serta tidak nyata-nyata bertentangan dengan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, maka pilihan kebijakan demikian tidak dapat dibatalkan oleh Mahkamah”.

Berdasarkan hal-hal tersebut, telah jelas bahwa penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 merupakan delegasi kewenangan terbuka. Bahwa pilihan kebijakan (*opened legal policy*) pembentuk undang-undang yang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan itu pun juga sama sekali tidak bertentangan dengan UUD 1945. Oleh karena itu, sudah sepatutnya permohonan pengujian yang diajukan oleh para Pemohon dinyatakan tidak dapat diterima.

Selain penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 tersebut merupakan delegasi kewenangan terbuka yang seharusnya tidak dapat

dimohonkan pengujian, di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 juga tidak terdapat permasalahan konstitusionalitas norma.

Sebagaimana dikemukakan oleh para Pemohon di dalam permohonannya, bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 bertentangan dengan UUD 1945 dikarenakan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai penyedia sarana dan prasarana untuk kegiatan olahraga telah dikategorikan sebagai hiburan dan dikenakan Pajak Hiburan, sehingga menimbulkan adanya diskriminasi dan perlakuan yang tidak sama di hadapan hukum antara pusat kebugaran (*fitness center*) dengan penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya, dan antara pelaku usaha di bidang pusat kebugaran (*fitness center*) dengan pelaku usaha di bidang penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya.

Terhadap alasan/dasar permohonan pengujian ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 yang dikemukakan oleh para Pemohon tersebut, perlu kiranya dicermati kembali bunyi ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009. Bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 berbunyi, "*Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah: i. Panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness center); dan*"

B. TINJAUAN KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PARA PEMOHON

Berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi disebutkan bahwa Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia;
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara.

Ketentuan tersebut dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan "*hak konstitusional*" adalah hak-hak yang diatur dalam UUD 1945.

Dengan demikian agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. kualifikasinya dalam permohonan *a quo* sebagaimana disebut dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang diuji;
- c. kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon sebagai akibat berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian.

Lebih lanjut Mahkamah Konstitusi sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007, serta putusan-putusan selanjutnya, telah memberikan pengertian dan batasan secara kumulatif tentang kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

- a. adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. bahwa hak konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu Undang-Undang yang diuji;
- c. bahwa kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan untuk diuji;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Karena itu, perlu dipertanyakan lagi kepentingan para Pemohon apakah sudah tepat sebagai pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang *a quo*. Juga apakah terdapat kerugian konstitusional para Pemohon yang dimaksud

bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi, dan apakah ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang *a quo*.

Lebih lanjut menurut Pemerintah, permohonan para Pemohon tidak jelas dan tidak fokus (*obscuurlibels*), utamanya dalam menguraikan/menjelaskan dan mengonstruksikan telah timbulnya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional atas berlakunya Undang-Undang *a quo*.

Pemerintah berpendapat bahwa penggunaan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 sebagai batu uji dalam permohonan *a quo* sangat tidak tepat dan tidak berdasar hukum. Hal ini dikarenakan ketentuan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 tidak memberikan hak dan/atau kewenangan konstitusional kepada para Pemohon. Ketentuan dimaksud mengatur mengenai perlindungan terhadap hak asasi manusia sebagai hak dan/atau kewenangan konstitusional perorangan warga negara, sedangkan para Pemohon tidak seluruhnya perorangan warga negara, melainkan sebagian merupakan badan yang tidak termasuk subjek hukum dalam ketentuan dimaksud. Berdasarkan hal tersebut, maka sangat tidak tepat bagi para Pemohon menggunakan ketentuan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 sebagai batu uji dalam permohonan *a quo*.

Bahwa Pemerintah berpendapat para Pemohon tidak dapat menjelaskan kerugian konstitusional yang dialami para Pemohon dengan dimasukkannya pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai Pajak Hiburan. Bahwa para Pemohon dalam permohonannya mendalilkan mengenai kerugian yang mungkin akan timbul dengan dimasukkannya pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai suatu penyedia sarana dan prasarana olahraga sebagai objek Pajak Hiburan. Bahwa kerugian yang didalilkan oleh para Pemohon tersebut tidak disebabkan oleh permasalahan konstitusionalitas norma atas ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009, akan tetapi disebabkan oleh permasalahan penerapan norma dari ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009, karena telah jelas

disebutkan bahwa yang dikenakan Pajak Hiburan dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 adalah “pusat kebugaran (*fitness center*)”. Oleh karenanya tidak ada hubungan sebab akibat antara norma yang dimohonkan pengujian dengan kerugian yang didalilkan oleh para Pemohon.

Berdasarkan hal-hal tersebut, Pemerintah menyimpulkan bahwa di dalam seluruh uraian yang disampaikan para Pemohon dalam permohonannya, Para Pemohon tidak dapat membuktikan bahwa seluruh Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan uji materiil *a quo*, sehingga sudah sepatutnya permohonan para Pemohon dinyatakan tidak dapat diterima.

Berdasarkan seluruh uraian permohonan para Pemohon atas pengujian UU 28/2009, dapat Pemerintah simpulkan bahwa sebagian Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan uji materiil *a quo* dan Para Pemohon tidak secara tegas dan jelas menguraikan kerugian konstitusional yang dialami baik yang bersifat aktual maupun potensial atas berlakunya norma yang dimohonkan untuk diuji tersebut, dengan perkataan lain para Pemohon tidak dapat mengonstruksikan secara benar adanya kerugian dimaksud.

Meskipun Pemerintah berpendapat bahwa permohonan para Pemohon seharusnya tidak dapat diterima karena para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum, namun Pemerintah akan tetap memberikan keterangan mengenai pokok materi pengujian Undang-Undang yang dimohonkan.

III. PENJELASAN PEMERINTAH ATAS PENETAPAN PUSAT KEBUGARAN (*FITNESS CENTER*) SEBAGAI OBJEK PAJAK DAERAH (PAJAK HIBURAN)

A. Landasan Filosofis dan Konstitusional

Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagai negara hukum yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara telah menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi warganya sebagai sarana untuk ikut serta dalam pembiayaan penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional. UUD 1945 telah menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kehidupan

bernegara. Hal ini ditegaskan dengan diaturnya perpajakan dalam konstitusi, yaitu Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi, "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*".

Dalam penyusunan Undang-Undang bidang perpajakan sebagaimana amanat Pasal 23A UUD 1945, pembuat Undang-Undang juga mempertimbangkan sistem penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia yang menganut asas otonom dan tugas pembantuan sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 18 UUD 1945. Dalam kaitannya dengan pelaksanaan otonomi daerah, Pemerintah Daerah memerlukan sumber dana yang cukup besar untuk menyelenggarakan pemerintahannya dan pelayanan kepada masyarakat. Sumber dana dimaksud memegang peranan penting guna mendukung kelangsungan pemerintahan dan masyarakat itu sendiri. Sumber dana tersebut dapat diperoleh melalui peran serta masyarakat secara bersama dalam berbagai bentuk salah satu diantaranya adalah pajak. Pajak sebagai sebuah realitas yang ada di masyarakat mempunyai fungsi tertentu yaitu fungsi sebagai alat atau instrumen yang digunakan untuk memasukkan dana sebesar-besarnya ke dalam kas negara dan fungsi mengatur dan mengarahkan masyarakat kearah yang dikehendaki Pemerintah.

Pungutan pajak oleh negara, dapat dikatakan adil apabila dalam pembebanannya mengacu pada kemampuan membayar (*ability to pay*) wajib pajaknya. Semakin besar kemampuan seseorang, semakin besar pula pajaknya, begitu pula sebaliknya. Hal tersebut dapat dilihat pada jenis pajak penghasilan, di mana seseorang atau badan, baru dapat dikenakan pajak apabila mempunyai kemampuan membayar. Agar pelaksanaan pungutan pajak dapat berjalan dengan baik, adil, lancar, tidak mengganggu kepentingan masyarakat, sekaligus membawa hasil yang baik bagi kas negara serta memberikan jaminan hukum bagi negara maupun warganya, maka segala sesuatunya harus ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan. Ketentuan Pasal 23A UUD 1945 selain memberikan dasar hukum bagi pemungutan pajak oleh negara terhadap rakyat, juga sekaligus mengandung dasar falsafah pajak, yang bersifat memaksa untuk keperluan negara. Dalam rangka menjalankan amanat

langsung dari ketentuan Pasal 23A UUD 1945 dan dengan memperhatikan ketentuan Pasal 18 UUD 1945, maka Pemerintah dan DPR membentuk UU 28/2009 yang di dalamnya mengatur mengenai ketentuan yang memberikan kewenangan kepada Pemerintah Daerah untuk memungut pajak daerah dan retribusi daerah.

Dalam UU 28/2009, pembuat Undang-Undang telah menetapkan jenis, tarif, subjek maupun objek pajak daerah, prinsip dan sasaran penetapan tarif, dasar pengenaan pajak, wilayah pemungutan, dan masa pajak, namun pelaksanaan lebih lanjut untuk melakukan pemungutan ditetapkan dengan Peraturan Daerah sesuai prinsip otonomi daerah. Dengan adanya pengaturan tersebut, pembuat Undang-Undang juga memberikan batasan mengenai jenis pajak yang dapat dipungut daerah dan tarif pajak daerah tidak boleh melebihi yang telah ditetapkan dalam UU 28/2009. Dalam UU 28/2009 juga diatur mengenai penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai salah satu objek yang dapat dipungut pajak oleh pemerintah daerah. Jenis pajak yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah atas pusat kebugaran (*fitness center*) adalah Pajak Hiburan yang juga telah ditetapkan batas maksimum atas tarif pajak yang boleh dipungut oleh pemerintah daerah. Penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan tersebut dilakukan melalui proses demokrasi bersama-sama antara Pemerintah dan DPR yang merupakan representasi seluruh rakyat Indonesia.

Oleh karena itu, dapat disampaikan bahwa maksud dan tujuan pembuat Undang-Undang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 adalah sebagai salah satu sumber pendapatan daerah yang penting guna membiayai pelaksanaan Pemerintahan Daerah yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai perwujudan dari pengabdian dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Kebijakan penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Daerah bukan merupakan suatu hal yang baru. Berdasarkan Pasal 2 ayat

(2) Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah diatur ketentuan mengenai jenis Pajak Daerah kabupaten/kota. Selanjutnya, berdasarkan Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000, ketentuan mengenai objek, subjek, dan dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (2) diatur dengan Peraturan Pemerintah. Sesuai penjelasan Pasal 34 ayat (1) huruf c Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001 tentang Pajak Daerah, fasilitas olahraga dan hiburan, antara lain, pusat kebugaran (*fitness center*), kolam renang, tenis, golf, karaoke, pub, diskotik, yang disediakan atau dikelola hotel termasuk objek Pajak Hotel.

Kebijakan pengenaan pajak daerah atas pusat kebugaran (*fitness center*) yang berada di hotel dirasa kurang adil, maka sesuai UU 28/2009, agar lebih adil seluruh pusat kebugaran (*fitness center*) dikenakan pajak daerah sebagai bagian dari Pajak Hiburan.

Dalam praktik di negara lain, seperti di New York, Amerika Serikat, *health and fitness club* dikenakan pajak pusat dan pajak daerah sebagai bagian dari *local sales tax* (http://www.tax.ny.gov/pdf/tg_bulletins/sales/b12_329s.pdf). Di Washington DC, *fitness club* termasuk dalam objek *Business and Occupation Tax* yang diklasifikasikan dalam *retailing classification* (<http://apps.leg.wa.gov/wac/default.aspx?cite=458-20-183>).

Salah satu kebijakan dalam UU PDRD adalah memperluas basis pajak dengan menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan. Penetapan tersebut dilakukan di samping mempertimbangkan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) dari penanggung pajak, juga melihat praktik yang berjalan di dunia internasional. Selain itu, dengan adanya perluasan basis pajak tersebut diharapkan upaya peningkatan *local taxing power* dapat meningkatkan peranan Pendapatan Asli Daerah terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah secara signifikan.

Dalam menetapkan jenis pajak daerah yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah, Pemerintah berkomitmen untuk tidak menciptakan terlalu banyak jenis pajak daerah. Oleh sebab itu, pengenaan pajak daerah atas pusat kebugaran (*fitness center*) tidak dalam suatu jenis pajak

tersendiri, melainkan dikelompokkan ke dalam objek Pajak Hiburan. Pengelompokan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai hiburan dikarenakan terjadinya perubahan konsep baru dalam industri pusat kebugaran (*fitness center*), di mana pusat kebugaran (*fitness center*) menjadi sesuatu yang menyenangkan dan tidak membosankan dengan memadukan unsur hiburan dan olahraga.

Bagi kalangan eksekutif (menengah ke atas), kebutuhan terhadap *fitness center* bukan sekedar untuk olahraga. Tetapi lebih dari itu, juga menjadi bagian dari gaya hidup dan mencerminkan identitas mereka. Karena itu, banyak pusat kebugaran (*fitness center*) yang menawarkan perpaduan antara olahraga dan kesenangan (hiburan). Perubahan konsep baru pusat kebugaran (*fitness center*), di mana *fitness* menjadi sesuatu yang menyenangkan dan tidak membosankan dengan memadukan unsur hiburan dan olahraga, bahkan telah dilengkapi dengan fasilitas-fasilitas tambahan seperti sauna dan *steam room*, juga menjadi salah satu pertimbangan Pemerintah untuk mengelompokkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai bagian dari objek Pajak Hiburan. Berdasarkan perubahan konsep tersebut, Pemerintah semakin memiliki keyakinan bahwa penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan sudah tepat, karena ada unsur hiburan yang terdapat pada pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut.

Perubahan konsep baru pusat kebugaran (*fitness center*) dapat dilihat dari berbagai iklan di media elektronik sebagaimana bukti terlampir.

Sebelum UU PDRD diterbitkan, hanya pusat kebugaran (*fitness center*) yang dikelola oleh hotel yang dikenakan pajak daerah, yaitu Pajak Hotel. Sementara itu, pusat kebugaran (*fitness center*) yang dikelola di luar hotel tidak dikenakan pajak daerah. Untuk menghindari perlakuan diskriminatif antara pusat kebugaran (*fitness center*) yang dikelola oleh hotel dengan pusat kebugaran (*fitness center*) yang dikelola di luar hotel, UU 28/2009 menetapkan semua pusat kebugaran (*fitness center*) baik yang dikelola oleh hotel maupun di luar hotel sebagai objek Pajak Hiburan.

Berdasarkan keterangan di atas, dapat Pemerintah sampaikan bahwa tidak ada perlakuan yang berbeda di sisi perpajakan antara pengguna

pusat kebugaran (*fitness center*) yang dikelola oleh hotel dan yang di luar hotel.

B. Prinsip-Prinsip Umum Perpajakan

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. Disamping itu, pajak sebagai salah satu sumber pendanaan negara dan pembangunan nasional ditujukan untuk pemerataan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat. Dalam mencapai tujuan tersebut, diperlukan suatu peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai perpajakan yang didasarkan atas prinsip-prinsip umum atau dasar-dasar perpajakan sebagai berikut:

1. Pajak merupakan kewajiban kepada negara yang dipungut berdasarkan Undang-Undang dan peraturan pelaksanaannya;
2. Terhadap pembayaran pajak tidak terdapat kontra prestasi individual yang dapat ditunjukkan secara langsung;
3. Pajak dipungut oleh negara, di mana pemungutannya dapat dilakukan baik oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah, sehingga terdapat penggolongan/pembagian terhadap Pajak Pusat dan Pajak Daerah;
4. Hasil dari pemungutan pajak dipergunakan untuk mendanai pengeluaran-pengeluaran pemerintah, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan, yang bertujuan bagi perwujudan kemakmuran rakyat.

Sesuai dengan prinsip-prinsip umum pajak tersebut, pajak sebagai sebuah realitas yang ada di masyarakat ditujukan untuk memberikan fungsi:

a. Fungsi Anggaran

Pajak mempunyai fungsi sebagai alat atau instrumen yang digunakan untuk memasukkan dan menghimpun dana dari masyarakat guna membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan. Dalam hal ini pajak lebih berfungsi sebagai instrumen penarik dana dari masyarakat sebagai perwujudan pengabdian dan

peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

b. Fungsi Mengatur

Fungsi mengatur pajak dapat dilihat dari pajak yang dipakai sebagai sarana untuk mengatur dan mengarahkan masyarakat kearah yang dikehendaki Pemerintah. Dengan fungsi mengatur ini, pajak dapat digunakan untuk mendorong dan mengendalikan kegiatan masyarakat agar sejalan dengan rencana dan kebijakan Pemerintah. Oleh karenanya, pajak juga dapat menjadi alat atau instrumen untuk mengatur perekonomian.

Selanjutnya di dalam bidang perpajakan dikenal beberapa pihak yang terkait dengan kewajiban perpajakan, yaitu adanya Subjek Pajak, Wajib Pajak, dan Pemikul Pajak. Subjek Pajak adalah orang atau badan yang telah memenuhi syarat subjektif untuk dapat dikenakan pajak. Syarat subjektif yang dimaksud adalah syarat yang melekat pada diri subjek pajak yang bersangkutan, seperti misalnya karena lahir di Indonesia, berdomisili di Indonesia, berkedudukan atau didirikan di Indonesia, memiliki kekayaan di Indonesia, memperoleh penghasilan di Indonesia, dan atau sebagainya. Subjek pajak dinilai potensial untuk dikenakan pajak, namun belum mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Adapun Wajib Pajak adalah Subjek Pajak yang telah memenuhi syarat objektif. Wajib Pajak telah mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Adapun syarat objektif yang dimaksud adalah syarat yang berkaitan dengan sasaran pengenaan pajak (objek pajak). Contohnya adalah seseorang yang tinggal di Indonesia yang memperoleh penghasilan, di mana penghasilan yang diperolehnya tersebut memenuhi syarat untuk dikenakan pajak, sehingga atas penghasilannya tersebut dikenakan pajak.

Selanjutnya terkait dengan penggolongan jenis pajak dari segi ekonomis, yaitu dengan adanya Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung, telah dikenal pula adanya pihak di dalam bidang perpajakan yang disebut sebagai Pemikul Pajak. Pajak Langsung apabila beban pajak tidak dapat dilimpahkan kepada pihak lain. Dalam hal ini pihak yang dikenai kewajiban atau ditetapkan untuk membayar pajak adalah pihak yang juga benar-benar memikul beban pajak tersebut. Sebagai contoh di dalam Pajak

Penghasilan, yang menjadi Wajib Pajak adalah pihak yang benar-benar memikul beban pajaknya. Sedangkan Pajak Tidak Langsung adalah pajak yang dapat dialihkan beban pajaknya kepada pihak lain. Dengan kata lain, yang menjadi Wajib Pajak dengan yang benar-benar memikul beban pajak merupakan pihak yang berbeda. Sebagai contoh adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN), yaitu bahwa yang dikenakan PPN adalah Pengusaha Kena Pajak, namun yang benar-benar memikul beban pajaknya adalah konsumen yang membeli atau mengkonsumsi barang dan/atau jasa dari Pengusaha Kena Pajak tersebut. Dalam hal ini Pengusaha Kena Pajak telah menggeser/mengalihkan beban pajaknya kepada pihak lain. Dengan demikian, di dalam Pajak Tidak Langsung, Wajib Pajak bukan merupakan pihak yang benar-benar memikul beban pajaknya, melainkan telah dialihkan kepada pihak lain. Pihak yang pada faktanya benar-benar memikul beban pajak tersebut yang dikatakan sebagai Pemikul Pajak. Pemikul Pajak itulah yang memang dimaksudkan oleh pembuat Undang-Undang sebagai pihak yang seharusnya dibebani pajak. Atau dengan kata lain, Pemikul Pajak tersebut adalah pihak yang sebenarnya ditunjuk oleh pembuat Undang-Undang (*belasting destinataris*) untuk memikul beban pajak.

Hal yang juga sangat penting dalam perpajakan adalah adanya Objek Pajak (*tatbestand*). Objek Pajak atau sasaran pengenaan pajak dapat diartikan sebagai keadaan, peristiwa, dan/atau perbuatan yang menurut Undang-Undang memenuhi syarat untuk dikenakan pajak.

1. Keadaan

Pajak dapat dikenakan terhadap suatu keadaan tertentu yang menurut undang-undang memang harus dikenakan pajak. Sebagai contoh, misalnya dalam Pajak Penghasilan (PPh), seseorang yang dalam keadaan memperoleh penghasilan dalam jumlah tertentu yang telah memenuhi syarat dapat dikenakan pajak. Demikian pula halnya mengenai Pajak Kendaraan Bermotor, yaitu jika seseorang dalam keadaan memiliki kendaraan bermotor, maka akan dikenakan Pajak Kendaraan Bermotor.

2. Peristiwa

Peristiwa tertentu yang terjadi di masyarakat dapat menjadi Objek Pajak. Sebagai contoh adalah atas adanya peristiwa kematian, yaitu bahwa orang yang meninggal dunia tersebut meninggalkan warisan tanah dan bangunan, sehingga atas perolehan hak oleh ahli waris terhadap warisan tersebut dikenakan pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB).

3. Perbuatan

Perbuatan yang terjadi di dalam masyarakat juga dapat menjadi Objek Pajak apabila telah memenuhi syarat. Sebagai contoh adalah perbuatan membuat suatu dokumen yang menurut UU Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai memenuhi syarat untuk dikenakan pajak, maka atas perbuatan pembuatan dokumen tersebut dikenakan pajak berupa Bea Materai.

Sejalan dengan hal-hal tersebut di atas, pada dasarnya pajak dikenakan atas:

1. kekayaan yang dimiliki

Pajak atas dasar kekayaan yang dimiliki misalnya adalah Pajak Bumi dan Bangunan yang dikenakan apabila seseorang memiliki dan/atau menguasai tanah dan/atau bangunan, serta Pajak Kendaraan Bermotor yang dikenakan atas kepemilikan/penguasaan kendaraan bermotor.

2. peralihan hak

Pajak yang dikenakan atas dasar peralihan hak misalnya adalah Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor.

3. transaksi

Pajak yang dikenakan atas dasar transaksi contohnya adalah pajak atas pembelian barang dan/atau jasa tertentu.

C. Otonomi Daerah Dan Desentralisasi Fiskal

Bahwa sesuai dengan amanat UUD 1945, Pemerintah Daerah berwenang untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan. Pemberian otonomi luas kepada daerah diarahkan untuk mempercepat terwujudnya kesejahteraan masyarakat melalui peningkatan pelayanan, pemberdayaan dan peran serta

masyarakat. Di samping itu melalui otonomi luas, daerah diharapkan mampu meningkatkan daya saing dengan memperhatikan prinsip demokrasi, pemerataan, keadilan, keistimewaan dan kekhususan serta potensi dan keanekaragaman daerah dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia. Pemerintah Daerah dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan otonomi daerah dilakukan dengan memperhatikan hubungan antar susunan pemerintahan dan antar pemerintahan daerah, potensi dan keanekaragaman daerah. Otonomi daerah dan desentralisasi dimaksudkan untuk mendekatkan pemerintah kepada masyarakat yang dilayaninya sehingga pelayanan kepada masyarakat menjadi lebih baik dan kontrol masyarakat kepada pemerintah menjadi lebih kuat dan nyata. Desentralisasi kewenangan tersebut akan berdampak pada semakin meningkatnya peranserta masyarakat dan berubahnya peran pemerintah dari *provider* menjadi fasilitator.

Otonomi daerah di Indonesia dilaksanakan dalam rangka desentralisasi di bidang pemerintahan. Desentralisasi itu sendiri setidaknya-tidaknya mempunyai tiga tujuan. *Pertama*, tujuan politik, yakni demokratisasi kehidupan berbangsa dan bernegara pada tataran infrastruktur dan suprastruktur politik. *Kedua*, tujuan administrasi, yakni efektivitas dan efisiensi proses-proses administrasi pemerintahan sehingga pelayanan kepada masyarakat menjadi lebih cepat, tepat, transparan serta murah. *Ketiga*, tujuan sosial ekonomi, yakni meningkatnya taraf kesejahteraan masyarakat. Otonomi pada dasarnya adalah sebuah konsep politik, yang selalu dikaitkan atau disepadankan dengan pengertian kebebasan dan kemandirian. Sesuatu akan dianggap otonom jika dia menentukan dirinya sendiri, membuat hukum sendiri dengan maksud mengatur diri sendiri, dan berjalan berdasarkan kewenangan, kekuasaan, dan prakarsa sendiri. Muatan politis yang terkandung dalam istilah ini adalah bahwa dengan kebebasan dan kemandirian tersebut, maka suatu daerah dianggap otonom kalau memiliki kewenangan (*authority*) atau kekuasaan (*power*) dalam penyelenggaraan pemerintahan terutama untuk menentukan kepentingan daerah maupun masyarakatnya sendiri.

Namun demikian, dalam pelaksanaan otonomi daerah, satu prinsip yang harus dipegang oleh bangsa Indonesia adalah bahwa aplikasi otonomi

daerah tetap berada dalam konteks persatuan dan kesatuan nasional Indonesia. Otonomi tidak ditujukan untuk kepentingan pemisahan suatu daerah untuk bisa melepaskan diri dari Negara Kesatuan Republik Indonesia. Tujuan pemberian otonomi kepada daerah adalah untuk memungkinkan daerah bersangkutan mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri untuk kepentingan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian jelaslah bahwa aplikasi pemerintahan dan pembangunan di daerah sekarang ini didasarkan pada dua sendi utama, yaitu otonomi daerah dan kesatuan nasional. Otonomi daerah mencerminkan adanya kedaulatan rakyat dan kesatuan nasional yang mencerminkan adanya kedaulatan negara. Kedua kedaulatan ini sama-sama diperlukan dalam perjalanan hidup bangsa Indonesia.

Agar otonomi dapat berjalan dengan baik, maka sebagai langkah awal perlu dilakukan pembagian kewenangan. Dengan pembagian ini akan jelas siapa melakukan apa, dan siapa membiayai apa. Pemisahan dan pemilahan ini akan berdampak pada tatanan kelembagaan dan pada penyediaan dana. Penyelenggaraan urusan pemerintahan dibagi berdasarkan kriteria eksternalitas, akuntabilitas, dan efisiensi dengan memperhatikan keserasian hubungan antar susunan pemerintahan. Pemerintahan Daerah menyelenggarakan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangannya, kecuali urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan menjadi urusan Pemerintah. Dalam menyelenggarakan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah berdasarkan kriteria di atas, Pemerintahan Daerah menjalankan otonomi seluas-luasnya untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan berdasarkan asas otonomi dan tugas pembantuan.

Hubungan kewenangan, keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras dengan memperhatikan kekhususan dan keragaman daerah dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia. Pengaturan hubungan keuangan tersebut bertujuan untuk tercapainya perimbangan antara berbagai pembagian, agar antara potensi dan sumber daya masing-masing daerah dapat selaras dan sesuai. Hubungan keuangan dimaksud menyangkut

pembagian sumber penerimaan dan pembagian tanggung jawab untuk melaksanakan kegiatan tertentu antara berbagai tingkat pemerintahan (Pusat, Provinsi, Kabupaten dan Kota). Dengan desentralisasi, maka diharapkan dapat menghadirkan suatu sistem pemerintahan yang lebih mencerminkan nilai-nilai demokrasi, mengingat bahwa level pemerintahan yang paling dekat dengan rakyat adalah pemerintahan kabupaten dan kota, sehingga eksistensi pemerintahan di daerah sangat diperlukan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Selain itu, argumentasi yang menjadi landasan pelaksanaan desentralisasi adalah bahwa daerah lebih memahami dan mengerti akan kebutuhan yang diperlukan dalam menyediakan tingkat pelayanan publik yang sesuai dengan kemampuan yang dimilikinya, serta daerah lah yang paling menguasai segala potensi yang ada di wilayahnya, sehingga diharapkan daerah akan dapat mengoptimalkan kegiatan pemungutan pajak di daerahnya masing-masing.

Kebijakan desentralisasi fiskal merupakan upaya untuk mendorong kemandirian keuangan daerah, sehingga diharapkan penyelenggaraan pemerintahan daerah dapat berjalan secara otonom. Kebijakan desentralisasi fiskal juga diharapkan dapat meningkatkan kemampuan daerah untuk mendanai kebutuhannya sendiri. Fungsi pemerintahan daerah akan dapat terlaksana secara optimal apabila penyelenggaraan urusan pemerintahan diikuti dengan pemberian sumber-sumber penerimaan yang cukup kepada daerah. Oleh karena itu, desentralisasi fiskal berimplikasi pada adanya kewenangan yang berkaitan dengan sumber-sumber penerimaan daerah, karena penerimaan daerah tersebut mendukung sukses atau gagalnya penyelenggaraan pemerintahan di daerah. Tersedianya sumber daya fiskal yang menjadi sumber pendanaan daerah sangat diperlukan guna pembangunan sumber daya manusia, meningkatkan akses kesehatan, pendidikan, memberantas kemiskinan, mewujudkan keadilan sosial ekonomi yang lebih besar, dan pemeliharaan lingkungan.

Adapun kebijakan perpajakan dalam konteks desentralisasi fiskal yang menjadi penanda penting bagi demokrasi adalah dengan adanya *taxing power sharing* (pembagian wewenang perpajakan) yang di dalamnya

terdiri dari aspek *expenditure assignment* dan *revenue assignment* dengan tujuan utama adalah untuk tercapainya peningkatan kesejahteraan masyarakat secara luas. Pembagian wewenang perpajakan secara substantif mengandung makna dan tujuan sebagai bentuk *fiscal power sharing* untuk membangun kemandirian daerah dalam hal fiskal, karena sisi paling penting dalam *revenue assignment* adalah kewenangan perpajakan. *Taxing power sharing* (pembagian wewenang perpajakan) tersebut dimaksudkan untuk memberikan kewenangan yang lebih maksimal bagi daerah dengan tujuan untuk mengurangi ketergantungan kepada pusat. Oleh karenanya, desentralisasi fiskal dibarengi dengan adanya pergeseran *taxing power* (kekuasaan perpajakan) dari pemerintah pusat ke daerah, karena kebijakan desentralisasi fiskal tidak hanya terkait dengan masalah kewenangan penggunaan anggaran (belanja daerah) semata, melainkan juga mencakup *revenue assignment* (kewenangan penerimaan), terutama *taxing power* (kewenangan perpajakan).

Selain itu, bahwa salah satu prasyarat penting dalam penyelenggaraan kewenangan pemerintahan adalah diperlukannya kewenangan dan kemampuan menggali sumber keuangan sendiri. Pola hubungan keuangan antara pusat dan daerah harus dilihat tidak hanya pada ketersediaan dana yang akan ditransfer pusat kepada daerah, tetapi yang jauh lebih penting adalah dengan adanya distribusi kewenangan perpajakan secara memadai. Pelimpahan kewenangan dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya keuangan daerah dalam rangka peningkatan dan pelayanan yang memadai kepada masyarakat. Penyerahan kewenangan tersebut juga merupakan bagian dari usaha mempersingkat pelayanan kepada masyarakat dan mempercepat proses demokratisasi. Dengan demikian, salah satu bentuk dari pelaksanaan otonomi daerah dan kebijakan desentralisasi fiskal yang sangat penting adalah dengan diakuinya keberadaan dan eksistensi Pajak Daerah, karena Pajak Daerah merupakan Pendapatan Asli Daerah yang seharusnya menjadi sumber pendanaan utama bagi pembangunan daerah dalam kerangka otonomi daerah dan wujud pelaksanaan dari kebijakan desentralisasi fiskal.

Dengan menentukan jenis pajak mana saja yang menjadi Pajak Pusat dan Pajak Daerah, maka telah terdapat pembagian wilayah kekuasaan antara pemerintah pusat dan daerah dalam soal fiskal. Melakukan redefinisi antara pajak pusat dan pajak daerah sekaligus memberi makna bahwa pemerintah daerah memperoleh kekuasaan pada bidang ekonomi dan bidang pemerintahan. Pajak yang telah diserahkan menjadi urusan pemerintah daerah sebagai bagian dari kebijakan desentralisasi fiskal dikelola dan ditingkatkan oleh daerah sebagai salah satu sumber pendapatan daerah. Dengan memberikan otonomi kepada daerah untuk mengelola, seperti memungut dan menerima pajak yang didesentralisasikan, maka akan memperkuat posisi daerah serta mempersingkat jalur demokrasi.

D. Asas-Asas Pemungutan dan Pembagian Beban Pajak Yang Adil

Selanjutnya bahwa pembuat undang-undang di dalam menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan) mempertimbangkan asas pemungutan pajak yang telah ada dan diterima secara universal, yaitu asas-asas sebagai berikut:

1. Asas *Equality*

Menurut asas ini, pembagian tekanan pajak di antara subjek pajak dilakukan secara seimbang dengan kemampuannya masing-masing, dalam artian bahwa pajak harus memberikan perlakuan yang sama terhadap orang-orang yang berada dalam kondisi yang sama. Atau dengan kata lain, bahwa dalam keadaan yang sama, para wajib pajak dikenakan pajak yang sama pula.

2. Asas *Certainty*

Dalam asas ini, pajak yang dikenakan terhadap masyarakat harus terdapat/memberikan kepastian. Adapun kepastian hukum yang paling dipentingkan adalah mengenai subjek, objek, besarnya pajak, waktu pembayaran, serta hak dan kewajiban wajib pajak.

3. Asas *Convenient*

Bahwa pajak dipungut pada saat yang tepat. Pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi para wajib pajak, yaitu pada saat para wajib pajak sedang mempunyai uang untuk membayar pajak.

4. Asas Efisiensi

Asas ini menetapkan bahwa biaya/pengeluaran yang digunakan untuk pemungutan pajak tidak melebihi jumlah pajak yang akan dihasilkan. Oleh karenanya biaya/pengeluaran yang digunakan untuk pemungutan pajak dilakukan dengan sehemat-hematnya, agar tidak melebihi jumlah pajak yang dihasilkan.

Selain itu, pembuat undang-undang di dalam menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan) juga didasarkan pada asas yang telah berlaku secara universal mengenai pembagian beban pajak, yaitu teori daya pikul/kemampuan membayar (*ability to pay*) dan prinsip kemanfaatan/kenikmatan (*benefit principle*).

1. Teori Daya Pikul/Kemampuan Membayar (*ability to pay*)

Menurut teori ini, setiap orang wajib membayar pajak sesuai daya pikul masing-masing. Pajak dikatakan telah dibebankan secara adil apabila mengacu pada daya pikul wajib pajaknya. Semakin besar kemampuan membayar seseorang, semakin besar pula pajak yang dikenakan terhadapnya, demikian juga sebaliknya. Dengan demikian, yang digunakan untuk menilai keadilan dalam pembagian beban pajak adalah kemampuan membayar (*ability to pay*) tersebut. Di dalam prinsip berdasarkan kemampuan membayar dari wajib pajak ini, ada 3 (tiga) pendekatan yang dapat digunakan, yaitu:

a. Pendekatan Pengorbanan Mutlak Yang Seimbang (*Equal Absolute Sacrifice Approach*)

Di dalam konsep ini diharapkan agar pajak yang dibayar oleh setiap wajib pajak sedemikian rupa sehingga beban riil wajib pajak itu secara absolut sama besarnya. Karena uang mempunyai sifat memberikan guna batas marjinal yang menurun (*diminishing marginal utility*), maka untuk wajib pajak yang berpenghasilan tinggi dapat dipungut pajak yang lebih besar dan untuk wajib pajak yang berpenghasilan rendah dipungut jumlah pajak yang lebih rendah pula sehingga secara absolut beban riil mereka sama besarnya.

b. Pendekatan Pengorbanan Proporsional Yang Seimbang (*Equal Proportional Sacrifice Approach*)

Pendekatan dengan konsep ini lebih progresif sifatnya. Dengan konsep ini wajib pajak dikenakan pajak sedemikian rupa sehingga beban riil dari setiap wajib pajak tersebut sebanding atau proporsional sifatnya untuk semua wajib pajak. Sebanding atau proporsional tersebut adalah dalam kaitannya dengan seluruh kepuasan yang dimilikinya yang diperoleh dari penghasilan yang dipunyainya.

c. Pendekatan Pengorbanan Marjinal Yang Seimbang (*Equal Marginal Sacrifice Approach*)

Dalam pendekatan ini para wajib pajak dikenakan pajak sedemikian rupa sehingga penghasilannya setelah dikenakan pajak akan memberikan *marginal utility* yang sama untuk unit rupiah terakhir. Tetapi kalau perbedaan penghasilan sangat besar antara wajib pajak yang satu dengan wajib pajak yang lain, maka besarnya jumlah pajak yang diinginkan itu dibebankan seluruhnya kepada wajib pajak yang penghasilannya tertinggi, dan wajib pajak yang penghasilannya rendah dibebaskan dari pengenaan pajak.

2. Prinsip Kemanfaatan/Kenikmatan (*Benefit Principle*)

Menurut asas ini, pengenaan pajak seimbang dengan manfaat/*benefit* yang diperoleh wajib pajak dari jasa-jasa publik yang diberikan oleh pemerintah. Berdasarkan kriteria ini, pajak dikatakan adil bila seseorang yang memperoleh kenikmatan lebih besar dari jasa-jasa publik yang dihasilkan oleh pemerintah dikenakan proporsi beban pajak yang lebih besar. Tolok ukur untuk memberikan beban pajak bukan berdasarkan atas apa yang ada dalam diri wajib pajak, seperti kemampuan membayar misalnya, melainkan didasarkan pada apa atau seberapa besar yang diperolehnya dari negara. Jika pendekatan daya pikul melihat kemampuan subjek pajak/wajib pajak, maka pendekatan kemanfaatan melihat pada keuntungan yang diperoleh subjek pajak/wajib pajak.

E. Kriteria Umum Pajak Daerah

Selain hal-hal yang telah disampaikan di atas, bahwa dasar/alasan pembuat undang-undang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan) pada saat penyusunan UU 28/2009

adalah karena pusat kebugaran (*fitness center*) telah memenuhi kriteria-kriteria umum pajak daerah.

Bahwa ditinjau dari segi pemerintahan dan berdasarkan pada kewenangan pemungutannya, pajak digolongkan/dibedakan atas Pajak Pusat dan Pajak Daerah. Pajak Pusat adalah pajak yang kewenangan pemungutannya berada pada Pemerintah Pusat, sedangkan Pajak Daerah merupakan pajak yang kewenangan pemungutannya berada pada Pemerintah Daerah. Perbedaan Pajak Pusat dan Pajak Daerah merupakan perbedaan pajak yang paling praktis dan paling banyak dijumpai dalam praktek perpajakan, karena sangat relevan dan berhubungan erat dengan setiap warga negara maupun badan sebagai wajib pajak, serta dikarenakan pemerintah daerah selalu berusaha untuk meningkatkan sumber penerimaannya dalam melaksanakan otonomi secara nyata dan bertanggung jawab.

Pajak Daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Dari definisi tersebut dapat dipahami bahwa pada dasarnya hampir tidak ada perbedaan yang fundamental antara pengertian Pajak Daerah dengan pengertian pajak pada umumnya.

Selain penerimaan pajak daerah digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah seperti juga pajak pada umumnya, pajak daerah juga mempunyai peranan ganda, yaitu sebagai sumber pendapatan daerah (fungsi *budgeter*) dan sebagai pengatur perekonomian daerah (fungsi *regulerend*).

Pada hakikatnya tidak terdapat perbedaan yang asasi dan mendasar mengenai prinsip-prinsip umum perpajakan antara Pajak Pusat dengan Pajak Daerah. Subjek Pajak Daerah adalah orang pribadi atau Badan yang dapat dikenakan pajak, sedangkan Wajib Pajak Daerah adalah orang pribadi atau Badan yang meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah.

Secara umum Pajak Pusat dan Pajak Daerah dapat dibedakan berdasarkan karakteristik antara objek kedua jenis pajak tersebut. Pajak Daerah objeknya relatif tetap atau mobilitasnya rendah dan kurang sensitif terhadap perubahan pendapatan masyarakat. Selanjutnya ukuran secara ekonomis-teoritis yang digunakan untuk menentukan jenis pajak mana yang dapat dijadikan Pajak Pusat dan Pajak Daerah adalah efisiensi administratif dan efek ekonomis dari pajak itu sendiri. Efisiensi administratif sangat tergantung pada kemampuan daerah untuk memperoleh informasi yang cukup tentang objek-objek pajak (*tax base*) di daerah. Sedangkan terkait dengan efek ekonomis yang ditimbulkan oleh pajak itu sendiri, apabila objek-objek pajak (*tax base*) mudah dipindahkan dari daerah yang satu ke daerah lainnya, maka Pemerintah Pusat yang lebih tepat untuk memungutnya. Dengan demikian, pajak yang dijadikan kewenangan pemerintah daerah adalah pajak-pajak yang data dan informasinya mudah diperoleh, pajak yang objeknya relatif tetap atau sukar untuk dipindahkan ke daerah lainnya, serta pajak yang tidak ada masalah perbatasan (*no cross boundary*).

Untuk menilai potensi pajak sebagai penerimaan daerah terdapat beberapa kriteria, yaitu:

1. Kecukupan dan elastisitas

Suatu sumber pendapatan selalu diharapkan untuk menghasilkan pendapatan yang besar dan cukup guna membiayai seluruh atau sebagian biaya pelayanan yang akan dikeluarkan. Persyaratan pertama dan yang paling jelas untuk suatu sumber pendapatan adalah di mana sumber tersebut harus dapat menopang biaya pelayanan yang akan dikeluarkan. Kalau biaya pelayanan meningkat, maka pendapatan juga harus meningkat. Oleh karena itu dikehendaki agar pajak dapat menunjukkan elastisitasnya untuk menghasilkan tambahan pendapatan guna menutup tuntutan akan kenaikan pengeluaran pemerintah. Elastisitas dimaksud mempunyai dua dimensi, yaitu yang pertama adalah pertumbuhan potensi dari dasar pengenaan pajak itu sendiri, dan yang kedua adalah kemudahan untuk memungut pajak tersebut.

2. Keadilan

Pada prinsipnya beban pengeluaran pemerintah harus dipikul oleh semua golongan dalam masyarakat sesuai dengan kekayaan dan kesanggupan masing-masing golongan. Konsep ini merupakan konsep keadilan sosial yang secara luas dianut oleh hampir semua pemerintahan. Berdasarkan konsep ini, perpajakan merupakan suatu alat distribusi kembali, di mana golongan kaya menyumbang lebih besar daripada golongan miskin.

Keadilan dalam perpajakan daerah mempunyai tiga dimensi, pertama keadilan secara vertikal, yaitu keadilan dalam hubungannya dengan pembebanan pajak atas tingkat pendapatan yang berbeda-beda. Secara umum pajak itu dapat dikatakan baik apabila pajak tersebut bersifat progresif, di mana presentase pendapatan seseorang yang dibayarkan untuk pajak bertambah sesuai dengan tingkat pendapatannya. Dimensi kedua dari keadilan dalam perpajakan daerah adalah keadilan horizontal, yaitu keadilan dalam hubungannya antara pembebanan pajak dengan sumber pendapatan. Seseorang yang pendapatannya berasal dari gaji seharusnya tidak membayar pajak lebih besar daripada seseorang yang menerima pendapatan dari bisnis atau pertanian. Dimensi ketiga adalah keadilan secara geografis, yaitu pembebanan pajak harus adil antar penduduk di berbagai daerah. Keadilan atau pemerataan harus dilihat dalam kaitannya dengan penerimaan dan pengeluaran dari daerah itu masing-masing. Keleluasaan kepada daerah untuk menetapkan tingkat pajaknya adalah agar daerah dapat menggunakan pembebanan pajak yang berbeda-beda untuk dikaitkan dengan tingkat pelayanan yang diberikan kepada masyarakat. Struktur perpajakan yang progresif dikehendaki berdasarkan pertimbangan keadilan sosial. Hal ini berarti kelompok pendapatan paling rendah harus dikenakan pajak yang paling ringan atau dibebaskan sama sekali dari pungutan pajak. Pembebanan yang adil dari sudut pajak dipengaruhi oleh ruang lingkungannya, siapa yang membayar, jenis pendapatan, kekayaan yang dikenakan pajak, dan struktur tarifnya. Berdasarkan hal-hal tersebut,

pajak daerah tidak dipandang sebagai pajak yang berdiri sendiri, melainkan merupakan bagian dari sistem perpajakan nasional.

3. Kemampuan administratif

Selain kecukupan dan elastisitas serta pemerataan, kemampuan administratif menjadi salah satu kriteria yang sangat penting dalam menilai potensi pajak sebagai penerimaan daerah. Suatu jenis pajak dapat menjadi pajak daerah apabila secara administratif daerah memang dianggap mampu untuk memungut pajak tersebut. Selain itu, kemampuan administratif dapat dilihat dari perbandingan antara biaya pengeluaran yang digunakan dengan hasil pemungutan pajak yang akan diterima. Dengan memperhatikan keadaan geografis dan sosiologis di Indonesia, sangat perlu dipertimbangkan biaya yang akan dikeluarkan dengan pajak yang akan dihasilkan. Pajak yang membutuhkan biaya administratif yang besar dibandingkan dengan penerimaan yang akan diperoleh dari pajak tersebut tentu sebaiknya dihindarkan. Sedangkan terhadap jenis pajak yang pemungutannya tidak terlalu membutuhkan biaya pengeluaran yang besar dan dapat menjadi sumber pendapatan sudah seharusnya untuk ditingkatkan. Efisiensi administratif sangat tergantung pada kemampuan daerah untuk memperoleh informasi yang cukup tentang objek-objek pajak (*tax base*) di daerah.

4. Kesepakatan politis

Kemauan politis diperlukan dalam mengenakan pajak, menetapkan struktur tarif, memutuskan siapa yang harus membayar dan bagaimana pajak tersebut ditetapkan, memungut pajak secara fisik, dan memaksakan sanksi terhadap para pelanggar. Kesepakatan politis tersebut pada gilirannya tergantung pada faktor kepekaan dan kejelasan dari pajak tersebut, serta keleluasaan dalam mengambil keputusan. Oleh karena itu, berdasarkan pada adanya kesepakatan politis tersebut kemudian pembuat Undang-Undang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan).

Berdasarkan kriteria-kriteria umum pajak daerah tersebut di atas, oleh karena pusat kebugaran (*fitness center*) telah memenuhi kriteria-kriteria dimaksud, maka pembuat Undang-Undang menetapkan jasa

penyelenggaraan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan).

F. Kebijakan dan Pengaturan Pajak Daerah Dalam UU 28/2009

Kemudian sebagaimana juga telah disampaikan di atas bahwa pembuat undang-undang dalam menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai salah satu pajak daerah (Pajak Hiburan) tidak terlepas dan tidak dapat dipisahkan dari kebijakan dan pengaturan secara umum pajak daerah itu sendiri. Oleh karena itu bersama ini Pemerintah sampaikan kebijakan-kebijakan dan pengaturan secara umum pajak daerah yang ditetapkan oleh pembuat undang-undang dalam UU 28/2009.

Bahwa pemberian kewenangan yang semakin besar kepada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan kepada masyarakat diikuti pula dengan pemberian kewenangan yang besar dalam perpajakan dan retribusi. Basis pajak kabupaten dan kota yang sangat terbatas mengakibatkan daerah selalu mengalami kesulitan untuk memenuhi kebutuhan pengeluarannya.

Ketergantungan daerah yang sangat besar terhadap dana perimbangan dari pusat dalam banyak hal kurang mencerminkan akuntabilitas daerah. Pemerintah Daerah tidak terdorong untuk mengalokasikan anggaran secara efisien dan masyarakat setempat tidak ingin mengontrol anggaran daerah karena merasa tidak dibebani dengan pajak dan retribusi. Oleh karena itu, untuk meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan otonomi daerah, Pemerintah Daerah diberi kewenangan yang lebih besar dalam perpajakan dan retribusi. Berkaitan dengan pemberian kewenangan sebagaimana telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU 28/2009, maka perluasan kewenangan perpajakan dilakukan dengan memperluas basis pajak daerah dan memberikan kewenangan kepada daerah dalam penetapan tarif.

Pengaturan pajak daerah dan retribusi daerah di dalam UU 28/2009 didasarkan pada prinsip demokrasi, pemerataan dan keadilan, peran serta masyarakat dan akuntabilitas, serta dengan memperhatikan potensi daerah. Penerbitan UU 28/2009 merupakan langkah yang strategis dan monumental dalam memantapkan kebijakan desentralisasi fiskal,

khususnya dalam rangka membangun hubungan keuangan antara Pusat dan Daerah yang lebih ideal. Sebagai salah satu bagian dari *continuous improvement*, UU 28/2009 memiliki 3 (tiga) hal utama, yaitu penetapan kewenangan pemungutan pajak daerah dan retribusi daerah, pemberian kewenangan yang lebih besar kepada daerah di bidang perpajakan (*local taxing empowerment*), dan peningkatan efektifitas pengawasan.

Penetapan kewenangan pemungutan pajak daerah dan retribusi daerah dilakukan dengan mengubah sistem daftar terbuka (*open-list*) menjadi daftar tertutup (*closed-list*), sehingga jenis pajak yang dapat dipungut oleh daerah adalah hanya jenis pajak yang telah ditetapkan berdasarkan UU 28/2009 dimaksud. Daerah tidak diberikan kewenangan dan tidak diperbolehkan untuk menetapkan jenis pajak baru di luar yang telah ditentukan undang-undang. Hal yang demikian akan memberikan kepastian bagi masyarakat dan dunia usaha dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Sedangkan penguatan *local taxing power* dilakukan dengan cara antara lain, menambah jenis pajak daerah dan retribusi daerah, memperluas basis pajak daerah dan retribusi daerah yang sudah ada, mengalihkan beberapa jenis pajak pusat menjadi pajak daerah, serta memberikan diskresi kepada daerah dalam menetapkan tarif.

Perluasan basis pajak dilakukan sesuai dengan prinsip pajak yang baik. Pajak yang diterapkan tidak akan menyebabkan ekonomi biaya tinggi dan/atau menghambat mobilitas penduduk, lalu lintas barang dan jasa antar daerah dan kegiatan ekspor impor. Perluasan basis pajak daerah dilakukan dengan memperluas basis pajak yang sudah ada, mendaerahkan pajak pusat, dan menambah jenis pajak baru. Perluasan atas basis pajak yang sudah ada dilakukan untuk Pajak Kendaraan Bermotor dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor yang diperluas hingga mencakup kendaraan Pemerintah. Pajak Hotel diperluas hingga mencakup seluruh persewaan di hotel, sedangkan Pajak Restoran diperluas hingga mencakup pelayanan katering. Kemudian terdapat 4 (empat) jenis pajak baru bagi daerah, yaitu Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, Pajak Sarang Burung Walet, dan Pajak Rokok. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan

dan Perkotaan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebelumnya merupakan Pajak Pusat yang kemudian dialihkan menjadi Pajak Daerah, sedangkan Pajak Sarang Burung Walet merupakan pajak baru bagi kabupaten/kota.

Berkaitan dengan pemberian kewenangan dalam penetapan tarif untuk menghindari penetapan tarif pajak yang tinggi yang dapat menambah beban bagi masyarakat secara berlebihan, daerah hanya diberi kewenangan untuk menetapkan tarif pajak dalam batas maksimum yang ditetapkan dalam undang-undang (UU 28/2009). Selain itu, untuk menghindari perang tarif pajak antardaerah untuk objek pajak yang mudah bergerak, seperti kendaraan bermotor, dalam UU 28/2009 juga ditetapkan tarif minimum untuk Pajak Kendaraan Bermotor. Dengan perluasan basis pajak yang disertai dengan pemberian kewenangan dalam penetapan tarif tersebut, maka jenis pajak yang dapat dipungut oleh daerah hanya yang ditetapkan dalam undang-undang (UU 28/2009). Selanjutnya untuk meningkatkan akuntabilitas pengenaan pungutan, dalam UU 28/2009 diatur bahwa sebagian hasil penerimaan pajak dialokasikan untuk mendanai kegiatan yang berkaitan dengan pajak tersebut.

Adapun untuk meningkatkan efektivitas pengawasan, di dalam UU 28/2009 juga telah diatur instrumen pengawasan yang cukup efektif yang dilakukan secara preventif dan korektif. Setiap Peraturan Daerah Kabupaten/Kota tentang pajak dan retribusi sebelum dilaksanakan harus dievaluasi terlebih dahulu oleh Gubernur dan Peraturan Daerah Provinsi tentang pajak dan retribusi dievaluasi oleh Menteri Dalam Negeri. Hasil evaluasi Peraturan Daerah tersebut harus dikoordinasikan kepada Menteri Keuangan. Selain itu, terhadap daerah yang menetapkan kebijakan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah yang melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi akan dikenakan sanksi berupa penundaan dan/atau pemotongan dana alokasi umum dan/atau dana bagi hasil. Hal ini sebagai langkah untuk menghindarkan timbulnya berbagai pungutan daerah yang bermasalah dan tumpang tindih yang dapat menghambat upaya penciptaan iklim investasi yang kondusif di daerah.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa dengan diberlakukannya UU 28/2009, maka kemampuan daerah untuk mendanai kebutuhan pengeluarannya semakin besar, karena daerah dapat dengan mudah menyesuaikan pendapatannya sejalan dengan adanya peningkatan basis pajak daerah dan diskresi dalam penetapan tarif. Sedangkan di sisi lain, dengan tidak diberikannya kewenangan kepada daerah untuk menetapkan jenis pajak dan retribusi baru selain yang telah ditetapkan dalam undang-undang (UU 28/2009), maka hal tersebut akan memberikan kepastian bagi masyarakat dan dunia usaha yang pada gilirannya diharapkan dapat meningkatkan kesadaran masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Adapun untuk sistem pemungutan Pajak Daerah, sebagaimana juga halnya sistem yang berlaku untuk pemungutan Pajak Pusat pada saat ini, Pajak Daerah juga sebagian diantaranya menganut sistem *self assessment*, yaitu di mana wajib pajak berkewajiban menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang. Dengan sistem *self assessment* tersebut, wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang dengan menggunakan Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD). Sementara itu, sebagian lainnya sistem pemungutan yang berlaku adalah *official assessment*, di mana pajak terutang ditetapkan oleh fiskus (pemerintah daerah) dengan menggunakan Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKPD) atau Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) untuk Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan Perkotaan (PBB-P2).

Pembagian jenis pajak daerah yang dipungut dengan sistem *self assessment* dan *official assessment* diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 91/2010 sebagai berikut:

- a. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, Pajak Rokok, Pajak Hotel, Pajak Restoran, Pajak hiburan, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan, Pajak Parkir, Pajak Sarang Burung Walet dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dipungut secara *self assessment*; dan

- b. Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Air Permukaan, Pajak Air Tanah, Pajak Reklame, dan PBB-P2 dipungut secara *official assessment*.

Daerah dapat memungut pajak daerah yang telah ditetapkan dalam UU 28/2009, namun daerah dapat juga tidak memungut pajak daerah tersebut apabila Pemerintah Daerah merasa potensi untuk dijadikan dasar pemungutan pajak atas objek tertentu memang kurang memadai atau karena disesuaikan dengan kebijakan daerah yang ditetapkan dengan Peraturan Daerah. Dengan demikian pengaturan pajak daerah di dalam UU 28/2009 pada dasarnya sebagai "*guidance*" bagi daerah di dalam memungut pajak daerah. Hal yang demikian sesuai dengan prinsip otonomi daerah, di mana daerah diberikan kewenangan yang seluas-luasnya untuk menggali sumber penerimaan daerahnya yang disesuaikan dengan potensi, kondisi, dan kebutuhan daerah dalam membiayai pengeluaran untuk pelayanan kepada masyarakat. Dalam hal ini daerah lah yang lebih mengetahui mengenai keadaan dan potensi daerah masing-masing. Oleh karena itu, pada akhirnya yang paling berwenang untuk memungut atau tidak memungut suatu pajak daerah adalah daerah itu sendiri.

G. Pajak hiburan dan Pusat kebugaran (*fitness center*) Sebagai Salah Satu Objek Pajak hiburan

Dapat Pemerintah sampaikan bahwa pembuat undang-undang dalam menetapkan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai salah satu objek Pajak Hiburan tidak terlepas dari berbagai hal yang terkait dengan hiburan dan Pajak Hiburan itu sendiri. Oleh karena itu, bersama ini Pemerintah sampaikan hal-hal yang terkait dengan Pajak Hiburan dan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai salah satu objek Pajak Hiburan dalam UU 28/2009.

Di dalam UU 28/2009 telah diberikan definisi Hiburan, yaitu semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian yang dinikmati dengan dipungut bayaran, sedangkan Pajak hiburan adalah pajak atas penyelenggaraan hiburan. Sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (telah diganti dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011),

bahwa di dalam ketentuan umum sudah seharusnya diberikan definisi atau batasan pengertian untuk menjelaskan makna suatu kata atau istilah agar tidak menimbulkan pengertian ganda atas kata atau istilah tersebut.

Definisi yang digunakan dalam peraturan merupakan ketentuan pendukung, dalam arti digunakan untuk mempermudah pengertian jika terdapat istilah yang bersifat teknis, atau makna yang tidak sepenuhnya dapat diambil dari kamus. Oleh karena itu definisi atau batasan pengertian dari suatu kata atau istilah di dalam suatu peraturan perundang-undangan tidak selamanya harus benar-benar sama dengan pengertian kata atau istilah yang ada di dalam kamus. Pemberian definisi terhadap suatu kata atau istilah di dalam peraturan perundang-undangan lebih didasarkan pada pembatasan pengertian dan tujuan yang hendak dicapai. Demikian pula halnya dengan definisi hiburan dan Pajak Hiburan di dalam UU 28/2009, pembuat undang-undang memberikan definisi hiburan dan Pajak Hiburan dengan maksud dan tujuan agar terdapat kejelasan makna dan tidak menimbulkan pengertian ganda atau pun pengertian yang terlalu luas.

Definisi hiburan yang diberikan dalam UU 28/2009 dimaksudkan agar jelas bahwa yang termasuk ke dalam pengertian hiburan tersebut adalah tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian yang dipungut bayaran. Demikian pula halnya dengan batasan pengertian hiburan tersebut adalah atas adanya **dipungut bayaran**, sehingga meskipun suatu hal tersebut merupakan tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian, namun apabila tidak dipungut bayaran, maka tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian dimaksud tidak termasuk ke dalam hiburan. Seperti halnya acara pernikahan, upacara adat, kegiatan keagamaan, dan lain-lain, di mana penyelenggaraan acara tersebut tidak memungut bayaran, maka acara-acara tersebut tidak termasuk ke dalam hiburan sebagaimana dimaksud UU 28/2009, sehingga terhadap acara-acara dimaksud pun juga tidak dikenakan Pajak Hiburan.

Justru apabila hiburan secara serta merta didefinisikan sesuai dengan pengertian hiburan di dalam kamus, maka akan menimbulkan pengertian yang terlalu luas dan sangat berpotensi multitafsir. Karena di dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hiburan diartikan sebagai berikut: "*hi.bur.an [n]*

sesuatu atau perbuatan yg dapat menghibur hati (melupakan kesedihan dsb): taman ~ rakyat". Berdasarkan hal-hal tersebut, penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai Pajak Hiburan dilakukan sesuai dengan definisi hiburan dan Pajak Hiburan itu sendiri, yaitu bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan suatu tempat keramaian atau kegiatan untuk melakukan olahraga dalam satu tempat tertentu yang dipungut bayaran oleh penyedia sarana dan prasarana berolahraga yang menyediakan fasilitas tertentu tersebut terhadap orang-orang yang menggunakan fasilitas di dalam suatu tempat pusat kebugaran (*fitness center*).

Sejalan dengan definisi hiburan dan Pajak Hiburan tersebut maka ditetapkan bahwa objek Pajak Hiburan adalah penyelenggaraan hiburan dengan dipungut bayaran, sedangkan yang ditetapkan sebagai subjek Pajak Hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan, dan wajib Pajak Hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan hiburan tersebut.

Untuk menghitung besaran pokok Pajak Hiburan terutang yang harus dibayarkan adalah dengan cara mengalikan tarif Pajak Hiburan dengan dasar pengenaan Pajak Hiburan. Dasar pengenaan dari Pajak Hiburan adalah jumlah uang yang diterima atau seharusnya diterima oleh penyelenggara hiburan. Adapun untuk tarif Pajak Hiburan paling tinggi ditetapkan sebesar 35% (tiga puluh lima persen). Namun demikian terdapat beberapa pengecualian seperti Pajak Hiburan berupa pagelaran busana, kontes kecantikan, diskotik, karaoke, klab malam, permainan ketangkasan, panti pijat, dan mandi uap/*spa*, tarif Pajak Hiburan dapat ditetapkan paling tinggi sebesar 75% (tujuh puluh lima persen). Sedangkan khusus untuk hiburan kesenian rakyat/tradisional dapat dikenakan tarif paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen).

Dalam proses pembentukan UU 28/2009, sejak munculnya naskah akademis dan sosialisasi rancangan undang-undang dimaksud, serta pembahasan bersama DPR bahkan sampai dengan pelaksanaan sosialisasi UU 28/2009, pusat kebugaran/*fitness center* telah dikategorikan sebagai salah satu objek pajak yang dipungut oleh daerah.

Bahwa penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) dalam UU 28/2009 berlandaskan atas prinsip otonomi daerah dan kebijakan desentralisasi fiskal. pusat kebugaran/*fitness center* juga telah memenuhi kriteria pajak daerah berupa data dan informasinya mudah diperoleh, pajak yang objeknya relatif tetap atau sukar untuk dipindahkan ke daerah lainnya. Selain itu, penetapan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) dalam UU 28/2009 juga memperhatikan siapa yang akan menjadi subjek pajaknya, wajib pajak, pemikul pajak, objek pajak, dan fungsi pajak itu sendiri.

Demikian halnya dengan penetapan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) di dalam UU 28/2009 dilakukan berdasarkan pada asas pemungutan dan pembagian beban pajak yang adil. Sebagaimana telah disampaikan di atas, bahwa pada hakikatnya tidak terdapat perbedaan yang asasi dan mendasar mengenai prinsip-prinsip umum perpajakan antara Pajak Pusat dengan Pajak Daerah, khususnya mengenai asas-asas pemungutan pajak dan pembagian beban pajak. Oleh karenanya penetapan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) di dalam UU 28/2009 berlandaskan pada asas *equality*, *certainty*, *convenient*, dan efisiensi. Selain hal itu, penetapan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) juga didasarkan pada asas pembagian beban pajak yang adil, yaitu berdasarkan pada teori daya pikul (kemampuan untuk membayar/*ability to pay*) subjek pajak/wajib pajaknya dan prinsip kenikmatan/kemanfaatan (*benefit*) yang diterima oleh subjek pajak/wajib pajaknya.

Sejalan dengan pertimbangan/alasan-alasan tersebut di atas, penetapan pusat kebugaran/*fitness center* sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) pada dasarnya merupakan bentuk dari pelaksanaan perluasan kewenangan perpajakan yang dilakukan dengan memperluas basis pajak daerah dan memberikan kewenangan kepada daerah dalam penetapan tarif. Sebagaimana juga telah disampaikan di atas, bahwa UU 28/2009 memiliki semangat untuk melaksanakan kebijakan dalam hal penyempurnaan kewenangan pemungutan pajak daerah dan retribusi

daerah, pemberian kewenangan yang lebih besar kepada daerah di bidang perpajakan (*local taxing empowerment*), dan peningkatan efektifitas pengawasan. Penguatan *local taxing power* dilakukan dengan cara menambah jenis pajak daerah dan retribusi daerah, memperluas basis pajak daerah dan retribusi daerah yang sudah ada, mengalihkan beberapa jenis pajak pusat menjadi pajak daerah, serta memberikan diskresi kepada daerah dalam menetapkan tarif. Perluasan basis pajak daerah dimaksudkan untuk penguatan Pendapatan Asli Daerah (PAD) agar daerah dapat melaksanakan otonomi secara lebih nyata dan bertanggung jawab. Dalam rangka perluasan basis pajak daerah maka pusat kebugaran (*fitness center*) ditetapkan sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) di dalam UU 28/2009.

Berdasarkan hal-hal tersebut, dengan ditetapkannya pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan), maka diharapkan kemampuan daerah untuk mendanai kebutuhan pengeluarannya semakin besar dan meningkat, karena daerah dapat dengan mudah menyesuaikan pendapatannya sejalan dengan adanya peningkatan basis pajak daerah dan diskresi dalam penetapan tarif.

Adapun terkait dengan penempatan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan, hal tersebut dikarenakan pusat kebugaran (*fitness center*) telah sesuai dan termasuk ke dalam definisi hiburan. Oleh karena itu sebagaimana juga telah disampaikan di atas bahwa penetapan suatu objek pajak sebagai pajak daerah tidak hanya memperhatikan *ability to pay* dari Wajib Pajak, tetapi juga memperhatikan kesesuaian objek pajak tersebut sebagai objek pajak daerah. Dalam menetapkan objek pajak daerah, disamping memperhatikan kriteria pajak yang baik (*Four Canons*, Adam Smith) juga mempertimbangkan kriteria lain, seperti objek pajak bersifat lokal (*immobile*), dan potensinya memadai, serta mudah diadministrasikan.

Bahwa berdasarkan alasan-alasan dan pertimbangan-pertimbangan landasan filosofis dan konstitusional, prinsip otonomi daerah dan kebijakan desentralisasi fiskal, prinsip-prinsip umum perpajakan, pemungutan dan pembagian beban pajak yang adil, serta kriteria-kriteria umum pajak daerah maka kemudian pembuat Undang-Undang menetapkan pusat

kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) pada saat pembentukan UU 28/2009 *a quo*, sehingga dapat Pemerintah tegaskan bahwa pembuat undang-undang di dalam menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) telah didasarkan pada prinsip demokrasi, pemerataan dan keadilan, peran serta masyarakat dan akuntabilitas, serta dengan memperhatikan potensi daerah.

IV. TANGGAPAN PEMERINTAH ATAS PERMOHONAN PENGUJIAN KETENTUAN PASAL 42 AYAT (2) HURUF I UU 28/2009 TERHADAP PASAL 28D AYAT (1) JUNCTO PASAL 28I AYAT (2) DAN PASAL 28H AYAT (1) UUD 1945

A. Dasar Permohonan Pengujian Ketentuan Pasal 42 Ayat (2) Huruf I UU 28/2009 Ditinjau Dari Pasal UUD 1945 Yang Dijadikan Batu Uji

Sebagaimana permohonan pengujian yang diajukan, para Pemohon pada pokoknya mendasarkan permohonannya dengan alasan hak dan/atau kewenangan konstitusional para Pemohon yang diberikan Pasal 28D ayat (1) juncto Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dirugikan dengan berlakunya ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009. Para Pemohon juga beralasan bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 bertentangan dengan diberikan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945.

Menurut Pemerintah, dasar/alasan pengajuan permohonan pengujian para Pemohon tersebut sangatlah tidak tepat. Bahwa diberikan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 mengatur mengenai perlindungan terhadap HAM sebagai hak dan/atau kewenangan konstitusional perorangan warga negara, sedangkan Para Pemohon sebagian merupakan suatu Badan. Oleh karena itu Pemerintah berpendapat bahwa sebagian Pemohon tidak memiliki hak dan/atau kewenangan konstitusional atas perlindungan terhadap HAM perorangan warga negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 tersebut.

Demikian pula halnya dengan menjadikan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 sebagai batu uji dalam permohonan *a quo*, menurut Pemerintah hal tersebut sudah seharusnya

tidak dapat diterima dan tidak dapat dipertimbangkan, karena Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 itu sendiri jelas-jelas tidak memberikan hak dan/atau kewenangan konstitusional kepada para Pemohon.

B. Ketentuan Pasal 42 Ayat (2) Huruf I UU 28/2009 Ditinjau Dari Pasal 23A dan Pasal 33 UUD 1945

Sesuai dengan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi, " *Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*", maka berdasarkan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 dimaksud, pembentuk Undang-Undang telah diberikan pilihan kebijakan yang bebas/terbuka (*opened legal policy*) untuk mengatur perpajakan, dalam hal ini termasuk untuk mengatur Pajak Daerah dalam suatu Undang-Undang. Oleh karenanya, terhadap penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) oleh pembentuk undang-undang, hal tersebut harus dipandang sebagai pilihan kebijakan yang bebas/terbuka (*opened legal policy*) bagi pembentuk undang-undang berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 dimaksud. Bahwa pilihan kebijakan (*opened legal policy*) pembentuk Undang-Undang yang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) tersebut pun juga tidak bertentangan dan atau pun menegasikan prinsip-prinsip dasar konstitusi, sehingga sudah sepatutnya permohonan pengujian terhadap ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 *a quo* dinyatakan tidak dapat diterima.

Sedangkan apabila ditinjau dari Pasal 33 UUD 1945, maka penetapan pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 yang didasarkan atas kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) dari pemikul pajaknya tersebut merupakan perwujudan dari prinsip kebersamaan dan asas kekeluargaan perekonomian Indonesia sebagaimana dinyatakan Pasal 33 UUD 1945. Karena pada prinsipnya beban pengeluaran pemerintah harus dipikul oleh semua golongan dalam masyarakat sesuai dengan kekayaan dan kesanggupan masing-masing golongan. Hal yang demikian merupakan konsep keadilan sosial yang secara luas telah dianut oleh hampir semua pemerintahan. Berdasarkan konsep tersebut, maka

perpajakan dijadikan sebagai suatu alat distribusi kembali, yaitu di mana golongan kaya menyumbang lebih besar daripada golongan miskin.

C. Permohonan Pengujian Ketentuan Pasal 42 Ayat (2) Huruf I UU 28/2009 Tidak Beralasan Hukum

Terhadap dasar/alasan permohonan pengujian oleh para Pemohon yang pada pokoknya mendalilkan bahwa yang dikenakan Pajak Hiburan adalah pusat kebugaran (*fitness center*), perlu kiranya Pemerintah sampaikan kembali bahwa di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 secara tekstual yang dikenakan Pajak Hiburan adalah pusat kebugaran (*fitness center*). Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 berbunyi, "*Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah: i. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness center);*" Berdasarkan hal tersebut, sangat lah tidak beralasan hukum kiranya dasar/alasan permohonan pengujian yang diajukan oleh para Pemohon dengan mendalilkan yang dikenakan Pajak Hiburan adalah pusat kebugaran (*fitness center*).

Sehubungan dengan hal tersebut di atas, dalam hal seandainya pun (*quod non*) yang dikenakan Pajak Hiburan adalah pusat kebugaran (*fitness center*) sebagaimana yang didalilkan oleh para Pemohon, maka permasalahan yang diajukan oleh para Pemohon dimaksud menurut Pemerintah bukanlah permasalahan konstitusionalitas norma, melainkan hanya terkait dengan masalah penerapan norma.

Selanjutnya bahwa atas dasar/alasan permohonan pengujian para Pemohon yang menyatakan bahwa pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan pajak ganda, dapat disampaikan bahwa untuk dapat dikatakan telah terjadi suatu pajak ganda setidaknya-tidaknya harus memenuhi 4 (empat) kriteria, yaitu dikenakan terhadap wajib pajak yang sama, dikenakan atas suatu objek pajak yang sama, dikenakan atas jenis pajak yang sama, dan dikenakan untuk periode (masa pajak) yang sama. Terkait dengan pajak ganda tersebut, OECD (2008) membedakan antara pajak ganda yuridis (satu subjek dikenakan pajak oleh lebih dari satu otoritas pajak atas objek yang sama) dan pajak ganda ekonomis (satu subyek dikenakan pajak atas objek yang sama atau identik). Sedangkan Pires (1989) mensyaratkan bahwa harus

ada 4 fitur identik kriteria terjadinya pajak ganda: (1) wajib pajak, (2) objek pajak, (3) jenis pajak, dan (4) masa pajak.

Berdasarkan keempat kriteria tersebut, maka secara yuridis dapat dilihat bahwa tidak terdapat pajak ganda dari pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) dengan pajak ataupun pungutan lainnya (Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penghasilan (PPH), Pajak Bumi Bangunan (PBB), Pajak Pembangunan 1 (PB1), PPh Pasal 21 karyawan, retribusi parkir, retribusi atas air tanah, dan Pajak Reklame) yang didalilkan oleh para Pemohon. Bahwa objek pajak dan jenis pajak dari pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) berbeda objek dan jenisnya dengan pajak dan pungutan lainnya (Pajak Penghasilan (PPH), Pajak Bumi Bangunan (PBB), Pajak Pembangunan 1 (PB1), PPh Pasal 21 karyawan, retribusi parkir, retribusi atas air tanah, maupun Pajak Reklame).

Khusus untuk PPN, dengan dimasukkannya jasa penyelenggaraan panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran menjadi objek pajak hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009, dan disambut dengan ketentuan serupa dalam Pasal 4A ayat (3) huruf h UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 42 Tahun 2009 dengan mengecualikan jasa kesenian dan hiburan dari pengenaan PPN. Oleh karena itu, secara yuridis formal tidak ada pajak berganda atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran.

Berdasarkan hal-hal tersebut jelas bahwa pengenaan pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) bukan merupakan pajak ganda, sehingga sangat tidak beralasan hukum kiranya alasan Para Pemohon yang menyatakan bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) telah dikenakan pajak ganda.

Adapun atas dasar/alasan permohonan pengujian yang diajukan para Pemohon, yaitu dengan mendalilkan bahwa kehadiran pusat kebugaran (*fitness center*) adalah untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berolahraga, di mana kebutuhan ini tidak didukung dengan tersedianya sarana dan prasarana olahraga umum (publik) yang memadai. pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan penyedia sarana dan prasarana

untuk kegiatan olahraga tidak berbeda dengan penyedia sarana dan prasarana untuk kegiatan olahraga lainnya. pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai suatu penyedia sarana dan prasarana untuk kegiatan olahraga seharusnya tidak dapat dikenakan Pajak Hiburan dan seharusnya tidak dikategorikan sebagai hiburan yang dipersamakan dengan diskotik, karaoke, klab malam, panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan lain sebagainya, menurut Pemerintah alasan/dasar permohonan pengujian yang dikemukakan para Pemohon tersebut tidak benar. Penempatan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai Pajak Hiburan telah sesuai dengan definisi dari hiburan itu sendiri, yaitu bahwa hiburan adalah semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian yang dinikmati dengan dipungut bayaran. Tidak benar kiranya alasan para Pemohon yang menyatakan bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) disamakan begitu saja dengan diskotik, karaoke, atau pun klab malam oleh pembuat undang-undang. Dalam hal ini dapat disampaikan bahwa meskipun pembuat undang-undang menempatkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai Pajak Hiburan, namun pembuat undang-undang tidak serta merta menyamakan antara diskotik, karaoke, atau pun klab malam dengan pusat kebugaran (*fitness center*). Pembuat Undang-Undang menempatkan panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*) dalam satu kelompok yang sama, yaitu pada huruf i, berbeda dengan diskotik, karaoke, dan klab malam yang berada pada satu kelompok yang sama yang lainnya, yaitu dalam huruf e. Perbedaan pengelompokan yang demikian di dalam sistematika ketentuan Pasal 42 ayat (2) UU 28/2009 tersebut menunjukkan bahwa antara panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*) tidak begitu saja dipersamakan dengan diskotik, karaoke, dan klab malam.

Selain itu, pembuat Undang-Undang juga dengan jelas telah membedakan antara Pajak Hiburan atas panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran/fitness center dengan Pajak Hiburan diskotik, karaoke, dan klab malam berdasarkan penetapan tarif maksimum yang dapat dikenakan. Pajak hiburan atas refleksi dan pusat kebugaran (*fitness center*) ditetapkan paling tinggi sebesar 35% (tiga puluh lima persen), sedangkan khusus untuk Pajak Hiburan diskotik, karaoke, dan

klub malam paling tinggi ditetapkan sebesar 75% (tujuh puluh lima persen).

Sebagaimana juga telah disampaikan terdahulu, bahwa penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) ke dalam Pajak Hiburan oleh pembuat Undang-Undang memang dikarenakan bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) termasuk ke dalam definisi hiburan yang dapat dikenakan Pajak Hiburan. Namun demikian, terlepas dari persoalan mengenai penempatan pusat kebugaran (*fitness center*) ke dalam Pajak Hiburan, bahwa hal paling utama yang telah dipertimbangkan dalam pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran (*fitness center*) adalah bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) sangatlah layak untuk dikenakan pajak, karena sebagaimana disampaikan di atas bahwa dasar pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut telah ada dan sangat tepat.

Penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 sama sekali tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, karena pengaturan mengenai pusat kebugaran/*fitness center* sebagai objek Pajak Hiburan telah dilakukan dengan berdasarkan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, baik bagi para Pemohon maupun masyarakat pada umumnya.

Di dalam UU 28/2009 telah diatur dan diberikan kepastian hukum mengenai pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan), yaitu bahwa subjek Pajak Hiburan atas pusat kebugaran (*fitness center*) adalah orang pribadi atau Badan yang menikmati sarana dan prasarana pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut, sedangkan wajib pajaknya adalah orang pribadi atau Badan yang menyelenggarakan hiburan pusat kebugaran (*fitness center*) dimaksud. Kemudian telah diatur juga bahwa dasar pengenaan Pajak Hiburan pusat kebugaran (*fitness center*) adalah jumlah uang yang diterima atau seharusnya diterima oleh penyelenggara hiburan pusat kebugaran (*fitness center*). Untuk tarif Pajak Hiburan atas pusat kebugaran (*fitness center*) telah ditetapkan paling tinggi sebesar 35% (tiga puluh lima persen). Adapun besaran pokok Pajak Hiburan pusat kebugaran (*fitness center*) yang terutang dihitung dengan

cara mengalikan tarif yang ditetapkan dengan dasar pengenaan pajak pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut. Selanjutnya telah ditentukan pula bahwa untuk pemungutan Pajak Hiburan pusat kebugaran (*fitness center*) dan tarifnya harus ditetapkan dengan Peraturan Daerah, serta Pajak Hiburan pusat kebugaran (*fitness center*) hanya dapat dipungut di wilayah daerah tempat hiburan tersebut diselenggarakan. Berdasarkan hal-hal tersebut, telah jelas bahwa pengenaan Pajak Hiburan atas pusat kebugaran (*fitness center*) didasarkan pada pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum bagi setiap orang, sehingga sama sekali tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Terkait dengan alasan permohonan pengujian yang dikemukakan Para Pemohon bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf g UU 28/2009 memberikan perlakuan yang tidak sama di hadapan hukum bagi Para Pemohon selaku pelaku usaha/penyelenggara jasa pusat kebugaran (*fitness center*) dengan pelaku usaha olahraga lainnya, perlu kiranya disampaikan kembali alasan-alasan pembuat Undang-Undang mengenakan pajak atas pusat kebugaran (*fitness center*). Bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) layak dikenakan Pajak Hiburan ditinjau dari subjek pajak/wajib pajak yang akan dibebani pajak pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut. Hal ini karena pembuat Undang-Undang menilai bahwa subjek pajak/wajib pajak yang akan memikul beban pajak pusat kebugaran (*fitness center*) dimaksud memiliki kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) yang memadai dan mendapat kenikmatan/kemanfaatan (*benefit*) dari pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut. Selain itu, pajak atas pusat kebugaran (*fitness center*) juga telah sesuai dengan kriteria umum pajak daerah, sehingga dalam rangka pelaksanaan kebijakan perluasan basis pajak daerah, maka pusat kebugaran (*fitness center*) ditetapkan sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan). Adapun dasar pertimbangan selanjutnya adalah bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut dipungut bayaran oleh penyelenggara/pelaku usaha pusat kebugaran (*fitness center*) terhadap orang yang menggunakan fasilitas sarana dan prasarana pusat kebugaran (*fitness center*), sehingga dengan adanya pungutan bayaran tersebut

maka pusat kebugaran (*fitness center*) telah termasuk ke dalam hiburan dan dapat dikenakan Pajak Hiburan.

Namun demikian, dalam hal penyediaan saran dan prasarana olahraga lainnya tidak dikenakan pajak sebagaimana pusat kebugaran (*fitness center*), maka hal yang demikian dikarenakan jenis-jenis permainan lainnya tersebut memang tidak memiliki hal-hal yang dapat dijadikan dasar untuk dikenakan pajak daerah (Pajak Hiburan) sebagaimana halnya pusat kebugaran (*fitness center*), yaitu seperti misalnya tidak termasuk ke dalam definisi hiburan (tidak dipungut bayaran), subjek pajak/wajib pajaknya tidak memiliki kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) yang memadai, tidak memiliki nilai ekonomis dan secara administratif tidak memadai, atau tidak memenuhi kriteria umum pajak daerah.

Sebagai contoh lain bahwa di dalam UU 28/2009, sarang burung yang dikenakan pajak hanya sarang burung walet, yaitu dengan nama Pajak Sarang Burung Walet. Kemudian untuk Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), yang dikenakan pajak hanya transaksi di atas Rp 60.000.000,- (enam puluh juta rupiah). Hal ini dilakukan karena sarang burung walet memiliki nilai ekonomis yang tinggi dan memenuhi kriteria untuk dijadikan sebagai objek pajak, sedangkan BPHTB yang dikenakan terhadap transaksi yang lebih dari Rp 60.000.000,- (enam puluh juta rupiah), dilakukan dengan pertimbangan bahwa selain untuk memberikan kemudahan kepada masyarakat kecil untuk memiliki tempat tinggal, juga untuk memperbaiki sistem administrasi pertanahan di daerah. Dengan demikian, sudah sangat wajar pula apabila pusat kebugaran (*fitness center*) dikenakan pajak. Hal tersebut berdasarkan pertimbangan bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) memiliki nilai ekonomis yang tinggi, kemampuan membayar pajak bagi penanggung pajak yang memadai, serta telah memenuhi kriteria untuk ditetapkan menjadi objek pajak daerah.

Dengan demikian, keadilan atau pun perlakuan yang sama tersebut tidak dipandang dengan memperlakukan segala hal secara sama, namun keadilan atau perlakuan yang sama tersebut adalah dengan memperlakukan hal yang sama secara sama, dan memperlakukan hal berbeda secara berbeda. Keadilan atau pun perlakuan yang sama dinilai

secara proporsional dari berbagai aspek yang terkait. Oleh karena itu, dalam hal seandainya pun ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 tetap dianggap memberikan perlakuan yang tidak sama antara pusat kebugaran (*fitness center*) dengan penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya, maka penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya tersebut itu lah yang seharusnya juga dikenakan pajak, dan bukan dengan jalan menghapuskan pajak atas pusat kebugaran (*fitness center*). Apalagi ditinjau berdasarkan tujuan dan asas hukum itu sendiri adalah untuk memberikan kemanfaatan, maka sangat tidak sepatutnya apabila hanya dikarenakan penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya tidak dikenakan pajak daerah (Pajak Hiburan) kemudian pusat kebugaran (*fitness center*) serta merta juga akan dinyatakan tidak dapat dikenakan pajak daerah (Pajak Hiburan). Hal ini karena berdasarkan pertimbangan-pertimbangan sebagaimana telah disampaikan terdahulu, bahwa ditinjau dari dasar-dasar pengenaan pajaknya, secara substantif pusat kebugaran (*fitness center*) sangat layak dan pantas untuk dikenakan pajak, serta pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut dapat meningkatkan Pendapatan Asli Daerah yang pada akhirnya dapat digunakan untuk membiayai pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat.

Demikian pula halnya bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 sama sekali juga tidak bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945, karena sama sekali tidak terdapat suatu perlakuan yang diskriminatif atas penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai Pajak Hiburan (pajak daerah) sebagaimana diatur ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf g UU 28/2009 tersebut. Bahwa yang dimaksud dengan diskriminasi adalah setiap pembatasan, pelecehan, atau pengucilan yang langsung ataupun tak langsung didasarkan pada pembedaan manusia atas dasar agama, suku, ras, etnik, kelompok, golongan, status sosial, status ekonomi, jenis kelamin, bahasa, keyakinan politik, yang berakibat pengurangan, penyimpangan atau penghapusan, pengakuan, pelaksanaan atau penggunaan hak asasi manusia dan kebebasan dasar dalam kehidupan baik individual maupun kolektif dalam bidang politik, ekonomi, hukum, sosial, budaya, dan aspek kehidupan lainnya.

Oleh karena itu, dengan tidak terdapatnya pembedaan atas dasar agama, suku, ras, etnik, kelompok, golongan, status sosial, status ekonomi, jenis kelamin, bahasa, keyakinan politik dalam penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan), maka telah jelas bahwa penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) tersebut bukan merupakan suatu perlakuan yang diskriminatif, sehingga dengan demikian dapat disimpulkan bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 memang tidak bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.

Penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak Hiburan sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 sama sekali tidak bertentangan dengan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945, karena bahwa kegiatan itu **bukan merupakan bentuk pelayanan kesehatan dasar dan primer**. Melainkan yang memanfaatkan jasa hiburan tersebut adalah orang pada golongan tertentu atau tingkat pendapatan tertentu, yang fungsinya lebih mengarah pada bentuk pemenuhan hiburan atau gaya hidup yang menjadi trend pada kelompok – kelompok masyarakat tertentu. Jika dikaitkan dengan jenis barang berdasar pada klasifikasi ekonomi, maka jasa hiburan yang disebut diatas, bukan merupakan kebutuhan primer ataupun sekunder bagi masyarakat secara umum. Sehingga orang yang memerlukan dan memanfaatkan jasa ini, berarti orang ini memiliki *willingness to pay* yang jauh lebih tinggi dibandingkan masyarakat lainnya. Sehingga layak untuk dikenai pajak yang lebih besar atau dikenai pajak pada tingkat tertentu. Hal ini tentunya sejalan dengan fungsi pajak yang keempat (yang dikemukakan oleh Ilyas dan Burton (2004), yakni fungsi distribusi. Merupakan fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Di mana masyarakat yang berpenghasilan lebih besar, dan membutuhkan jasa hiburan ini, memiliki keharusan membayar pajak atas jasa hiburan yang dinikmatinya.

D. Dampak Apabila Permohonan Pengujian Pasal 42 Ayat (2) Huruf I UU 28/2009 Dikabulkan

Dengan melihat perkembangan sampai dengan saat ini bahwa kontribusi Pendapatan Asli Daerah (PAD) dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja

Daerah (APBD) mayoritas daerah di Indonesia masih sangat kecil (7% - 8%), maka PAD tersebut masih perlu ditingkatkan, karena sebagaimana telah disampaikan di atas bahwa di dalam sistem pemerintahan otonomi daerah dan kerangka kebijakan desentralisasi fiskal daerah diharapkan mampu mengupayakan kemandirian keuangan daerahnya, agar daerah dapat membiayai kebutuhan pengeluarannya sendiri dan otonomi daerah akan dapat terlaksana secara lebih nyata dan bertanggung jawab.

Oleh karena itu, apabila permohonan pengujian ini dikabulkan, yang artinya pajak daerah (Pajak Hiburan) atas pusat kebugaran (*fitness center*) dihapuskan, maka setidaknya akan membawa dampak/konsekuensi berkurangnya sumber penerimaan pemerintah daerah, terhambatnya proses desentralisasi fiskal, tidak terlaksananya prinsip keadilan dalam pembagian beban pajak, terhambatnya proses pemerataan kesejahteraan masyarakat di daerah, serta meningkatnya ketergantungan daerah terhadap dana transfer dari pusat, yang sama artinya dengan mengurangi tingkat kemandirian daerah.

V. KETERANGAN AHLI DAN SAKSI PEMERINTAH DAN TANGGAPAN PEMERINTAH ATAS KETERANGAN AHLI PARA PEMOHON

A. KETERANGAN SAKSI DAN AHLI PEMERINTAH

Terhadap keterangan para Saksi dan Ahli yang diajukan oleh Pemerintah pada proses persidangan, dapat Pemerintah simpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. KETERANGAN SAKSI-SAKSI PEMERINTAH

Sehubungan dengan keterangan saksi-saksi Pemerintah yaitu Iwan Setiawandi dan Suhartojo, dapat Pemerintah sampaikan bahwa keterangan-keterangan saksi-saksi tersebut pada pokoknya menyampaikan bahwa pungutan Pajak Hiburan atas pusat kebugaran (*fitness center*) di masing-masing daerah (Prov. DKI Jakarta dan Pemerintah Kota Surabaya) berjalan dengan baik, selain itu para Saksi juga menyampaikan bahwa pungutan Pajak Hiburan atas pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan salah satu penyumbang terbesar dalam Pendapatan Asli Daerah di masing-masing daerah.

Terkait dengan kesaksian Iwan Setiawandi, selaku Kepala Dinas Pelayanan Pajak Provinsi DKI Jakarta yang pada pokoknya

menyatakan bahwa secara historis pusat kebugaran (*fitness center*) sudah merupakan objek pajak daerah dalam hal ini masuk ke dalam Pajak Hotel sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Juncto Pasal 38 ayat (1) huruf c Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001 tentang Pajak Daerah beserta penjelasannya. Di Provinsi DKI Jakarta, pemungutan pajak pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak hotel telah dilaksanakan dengan data penerimaan pajak sebagai berikut :

Tahun	Jumlah Wajib Pajak	Penerimaan (Rp)
2009	2	425.150.720
2010	2	374.233.335

Lebih lanjut, Iwan Setiawandi menjelaskan bahwa berdasarkan data yang ada di Provinsi DKI Jakarta jumlah wajib pajak yang terdaftar dan melakukan pembayaran pajak sejak tahun 2011 sampai dengan tahun 2013 terjadi peningkatan. Di sisi lain, jumlah pengunjung pusat kebugaran (*fitness center*) juga mengalami peningkatan hal ini dapat dilihat dari jumlah penerimaan Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) dengan kondisi tarif Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai berikut:

- a. Tarif Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) sesuai ketentuan Peraturan Daerah Nomor 13 Tahun 2010 tentang Pajak Hiburan ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen).
- b. Penerimaan Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*).

Tahun	Jumlah Wajib Pajak	Penerimaan (Rp)
2011	34	8.406.567.513
2012	48	22.253.123.158
2013 (sd Maret)	50	8.149.033.386

Selain itu, saksi Suhartojo selaku Kepala Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Keuangan Kota Surabaya menjelaskan yang pada pokoknya menyatakan bahwa Pemerintah Kota Surabaya telah

menerapkan UU 28/2009 dalam Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 4 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah tanggal 27 April 2011. Peraturan Daerah Nomor 4 Tahun 2011, mengatur pemungutan 8 jenis Pajak Daerah salah satunya Pajak Hiburan, pada Bab V, Bagian Kesatu Pasal 17 sampai dengan Pasal 23. Pada penyusunan peraturan daerah, Pasal-Pasal berkaitan Pajak Hiburan tersebut telah mengadopsi pada UU Nomor 28 Tahun 2009 bagian kesembilan mulai Pasal 42 sampai dengan Pasal 46 yang mengatur Pajak Hiburan. Pemerintah Kota Surabaya melalui Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Kota Surabaya, sejak diundangkannya tanggal 27 April 2011 berdasarkan Perda 4 Tahun 2011, sejak bulan Mei 2011 telah memungut Pajak Hiburan untuk objek pajak pusat kebugaran (*fitness center*), yaitu:

No	Tahun	Pendapatan (Rp)
1.	2011	2.150.560.086
2.	2012	2.773.247.740
3.	2013*)	762.119.126

*) realisasi penerimaan sampai dengan bulan Mei 2013

Bahwa berdasarkan keterangan saksi-saksi tersebut di atas maka terbukti fakta bahwa pungutan atas pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan salah satu komponen yang memegang peranan penting dalam PAD tersebut, di mana pusat kebugaran (*fitness center*) juga digunakan sebagai salah satu instrumen dalam pembiayaan pembangunan daerah.

2. Keterangan PROF. DR. GUNADI.

Dalam memberikan kesaksiannya di depan persidangan Prof. Dr. Gunadi menyampaikan sebagai berikut:

Dalam rangka mencapai tujuan nasional sebagaimana tercantum dalam Pembukaan UUD 1945, Pemerintah baik Pusat maupun Daerah menyelenggarakan kegiatan pemerintahan dan pembangunan yang dibiayai antara lain dari penerimaan pajak, termasuk pajak daerah dan retribusi daerah. Pemungutan pajak merupakan pelaksanaan yurisdiksi pajak (*tax jurisdiction* - kewenangan dalam bidang perpajakan) sebagai atribut kedaulatan Indonesia untuk mengatur orang dan objek

yang berada dalam wilayah kekuasaannya (Knechtle , 1979; dan Rohatgi, 2005). Yurisdiksi pajak meliputi 3 (tiga) unsur, yaitu (1) regulasi (menyusun UU perpajakan), (2) penerimaan (meminta, secara legal dan faktual, sebagian dari penghasilan dan/atau kekayaan warga masyarakat untuk keperluan negara), dan (3) administrasi (melaksanakan, mengelola, mengadministrasikan dan penegakan hukum). Secara teori, kecuali disebut dalam konstitusi (De Leon, 1993), kewenangan negara untuk memajaki *person* atau objek di wilayahnya tidak terbatas (Knechtle, 1979) sepanjang terdapat *tax connecting factor* serta diatur dengan UU. Yurisdiksi pemajakan Indonesia tersurat dalam Pasal 23A UUD 1945 [semula dalam Pasal 23(2)], yang berbunyi 'Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang'. Dalam rangka memungut pajak daerah, termasuk Pajak Hiburan, atas kuasa Pasal 5 ayat (1), Pasal 18, Pasal 18A, Pasal 18B, Pasal 20 ayat (2), Pasal 22D, dan Pasal 23A UUD 1945 disusun UU 28/2009. Adapun mengenai norma-norma dan pendefinisian istilah seperti subjek pajak, wajib pajak, objek pajak (10 kelompok jasa penyelenggaraan hiburan), dasar pengenaan pajak (DPP), tarif pajak, sanksi, cara menghitung pajak, tempat pemungutan, dikenakan tidaknya pajak dimaksud telah disuratkan dengan jelas dan telah mendapat persetujuan atau konsensus dari rakyat termasuk para Pemohon dan pembayar pajak melalui para wakilnya di DPR. Karena dibentuk berdasar ketentuan yang lebih tinggi (UUD 1945, termasuk Pasal 23A) dan oleh lembaga yang berwenang (lembaga legislatif), maka UU 28/2009 telah memenuhi asas legalitas formal, prosedural dan konstitusional sehingga sah dan mempunyai daya laku/valid (Soeprapto, 2007). Sebagaimana lazimnya UU pajak, sifat norma hukum dari UUPDRD adalah heteronoom artinya kewajiban membayar pajak datangnnya bukan dari pembayar pajak tetapi dari negara dan dapat dipaksakan, sehingga subjek pajak senang atau tidak senang harus memenuhi kewajiban pajak (Soeprapto, 2007).

Yang dimohonkan uji materi (menurut Surat Perbaikan Permohonan Uji Materi UU 28/2009 terhadap UUD Negara RI 1945 tanggal 3 April

2013 dari Kantor Advokat Kailimang & Ponto) adalah Pasal 42 ayat (2) huruf i pada frasa “pusat kebugaran (*fitness center*) yang dalam UU 28/2009 menjadi salah satu jenis objek pajak hiburan. Jika dibaca dengan ayat (1) selengkapnya berbunyi ‘objek pajak hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan ... [termasuk] pusat kebugaran dengan dipungut bayaran’. Apakah ada yang salah dengan pencantuman jasa penyelenggaraan pusat kebugaran sebagai objek pajak? Sumber hukum pajak, menurut Djafar Saidi (2007), meliputi: (1) peraturan perundang-undangan [perpajakan], (2) kebiasaan praktik perpajakan [yang telah dijadikan hukum tertulis], (3) traktat [termasuk perjanjian pajak], (4) yurisprudensi [putusan pengadilan mengenai perkara pajak meliputi sengketa pajak dan tindak pidana pajak yang telah memiliki kekuatan hukum tetap], dan (5) doktrin perpajakan [pendapat ahli hukum pajak di bidang perpajakan]. Objek pajak merupakan unsur penting dalam hukum pajak materil, dan merupakan *conditio sine qua non* pemungutan pajak karena pajak hanya dapat dipungut jika terdapat objek atau sasaran pengenaan pajaknya. Objek pajak adalah segala sesuatu [termasuk keadaan, perbuatan dan peristiwa] yang dengan UU dapat dikenakan pajak (Djafar Saidi, 2007). Kata ‘dapat dikenakan pajak’ bermakna bahwa suatu objek boleh atau tidak boleh dikenakan pajak. Agar lebih bermanfaat bagi penerimaan pajak dan selain itu, penentuan suatu objek pajak dapat didahului dengan penelitian oleh negara atau daerah selaku pemegang yurisdiksi dan pemungut pajak. Menurut Djafar Saidi (2007), objek yang dapat dikenakan pajak hampir tidak terbatas tergantung pembuat UU untuk menjaringnya sepanjang tidak melanggar kesusilaan dan kesopanan dalam masyarakat. Karena menyangkut transfer dana (daya beli) dari sektor privat ke sektor publik, sesuai konsep *revenue jurisdiction*, objek pajak terkait dengan kemampuan membayar berupa penghasilan/pengeluaran atau harta warga masyarakat. Nampaknya, secara teoretis, konstitusional dan yuridis formal, pemungutan pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran dengan dipungut bayaran oleh negara sebagai pemegang yurisdiksi pemajakan kepada para pengguna jasa penyelenggara pusat kebugaran adalah cukup

berdasar dan benar adanya. Jika secara eksplisit dipungut dengan nama pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran mungkin tidak ada masalah penamaan. Namun, faktanya ketimbang dipungut dengan nama pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran, dalam rangka simplifikasi/*down sizing* jenis pajak daerah, maka berbagai kegiatan yang mungkin agak tidak mudah diidentifikasi unsur hiburannya dimasukkan dalam kelompok objek pajak hiburan. Unsur menghibur pada jasa penyelenggaraan tontonan film, pagelaran kesenian, musik, diskotik, karaoke, sirkus, dan pertandingan olah raga tentu lebih mudah dikenali ketimbang pada jasa penyelenggaraan panti pijat, refleksi, mandi uap, dan pusat kebugaran. Thuronyi (1996) menyatakan bahwa suatu UU Pajak akan lebih efektif jika perumusan terminologinya penuh arti (*meaningfull*), mudah dipahami (*intelligible*), terpikirkan dengan baik (*well thought out*), dan terorganisasi rapi (*well organized*). Selain itu, UU Pajak juga harus *understandable* (mudah dibaca dan dipatuhi dalam pelaksanaan), organisatif (sistematika penyusunan dan koordinasinya dengan UU Pajak lainnya), efektif (dapat dilaksanakannya kebijakan yang menjadi tujuan UU), dan integratif (konsistensi UU Pajak dengan sistem hukum negara dan stail perumusannya). Dalam praktik, walau saling terkait, beberapa kriteria tersebut juga sering *overlapping*. UU Pajak berlaku pada semua orang dan badan atas transaksi harian yang mungkin secara nasional hampir tidak terhitung. Karenanya, agar dapat dilaksanakan dengan mudah dan biaya murah rumusan UU Pajak harus tepat (*precise*), mudah dimengerti dan sederhana (tidak kompleks) dalam pelaksanaannya, namun efektif dalam merealisasi kebijakan yang mendasarinya baik berupa penerimaan, dengan memperhatikan kepastian, keadilan, efisiensi dan kesederhanaan, dan tujuan lainnya. Beberapa kriteria dimaksud sering berbenturan misalnya kesederhanaan dengan keadilan dan kepastian, keadilan dengan penerimaan, ketepatan rumusan dengan kesederhanaan, dan sebagainya. Benturan kriteria demikian sering dieksploitasi oleh para perencana pajak dan penghindar pajak. Richard Goode (Bird, 1992) menyatakan bahwa salah satu dimensi politik dalam pelaksanaan UU Pajak adalah

fenomena penghindaran pajak dengan berbagai rekayasanya termasuk adanya '*political powerfull wealthy groups*' (yang berhasrat) menghalangi bekerjanya sistem pajak. Dimasukkannya jasa penyelenggaraan pusat kebugaran, panti pijat, refleksi, mandi uap, golf dan bowling, tanpa misalnya menambahkan kata 'pertandingan' dalam jasa penyelenggaraan hiburan sebagai objek pajak merupakan benturan antara kriteria simplifikasi atau penyederhanaan jenis pajak daerah, dalam rangka mengurangi jenis pajak, dengan ketepatan perumusan objek pajak dalam rangka perluasan basis pemajakan (*base broadening*) untuk meningkatkan penerimaan (*revenue raising*). Akibatnya, dalam rumusan objek ada yang betul-betul terdapat unsur hiburannya seperti tontonan film dan yang hanya dianggap terdapat (*be deemed to have*) unsur hiburannya termasuk pusat kebugaran. Nampaknya kebijakan *revenue raising* pajak daerah dalam UU 28/2009 ditempuh dengan *base broadening* namun diikuti dengan *down sizing/simplicity* jenis pajaknya.

Bak gayung bersambut, dengan dimasukkannya jasa penyelenggaraan panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran menjadi objek pajak hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009, runtutannya disambut dengan ketentuan serupa dalam Pasal 4A ayat (3) huruf h UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 42 Tahun 2009 dengan mengecualikan jasa kesenian dan hiburan dari pengenaan PPN. Oleh karena itu, secara yuridis formal tidak ada pajak berganda atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran.

Untuk mengakomodasi beberapa kepentingan, dalam UU Pajak ada berbagai model rumusan perluasan basis dengan simplifikasi definisi, misalnya penggunaan kata 'termasuk' seperti dalam Pasal 1 angka 13, angka 23, dan angka 31 atau kata 'serta' dalam Pasal 1 angka 21 UU 28/2009. Contoh, perluasan cakupan definisi komprehensif istilah perpajakan terdapat dalam Pasal 5 *Model Tax Convention* baik OECD 1977, 1991, 1997, 2005 2010 maupun UN 1980, 1999, dan 2011. Model tersebut mendefinisikan istilah Bentuk Usaha Tetap (BUT -

permanent establishment) dengan rumusan amat komprehensif, yaitu 'untuk tujuan konvensi ini, terminologi BUT berarti tempat usaha tetap dengan mana seluruh atau sebagian usaha perusahaan dijalankan, khususnya termasuk cabang, bengkel, pabrik ... namun juga meliputi proyek konstruksi dan pemberian jasa ... serta rumusan fiksi/anggapan lainnya seperti agen dependen dan penerimaan premi asuransi/menanggung risiko. Rumusan definisi yang meliputi empat unsur yaitu: (1) konsepsi, (2) termasuk, (3) meliputi, dan (4) anggapan, sudah merupakan *generally accepted international best practices*, dan diikuti oleh semua traktat pajak. Pasal 5 *OECD Model Convention* nampak sbb:

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. *For the purposes of this convention, the term permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*
2. *The term permanent establishment includes especially:*
 - A place of management;*
 - A branch;*
 - ...
3. *The term permanent establishment also encompasses:*
 - a construction project ...*
 - the furnishing of services ...*
4. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term permanent establishment shall be deemed not to include ...*
5. *Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person ... is acting ... on behalf of an enterprise ... shall be deemed to have a permanent establishment ...*
6. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, an insurance enterprise ... shall ... be deemed to have a permanent establishment ... if collects premiums ...*

Rumusan pengertian yang didahului dengan kata 'termasuk (*includes*)' menunjukkan bahwa hal-hal yang tercantum sebagai ilustrasi memenuhi kriteria definisi umum (*real provision*), sedangkan yang

didahului dengan kata 'juga meliputi (*also encompasses*)' dan rumusan fiksi/anggapan (*shall be deemed to have*) menunjukkan beberapa hal yang walaupun tidak memenuhi kriteria nyata namun dianggap sesuai definisi (*deeming provision*). Merujuk pada model rumusan tersebut, mungkin saja objek pajak hiburan dalam Pasal 42 terdiri dari *real provision* yang meliputi ayat (2) huruf a, huruf b, huruf c, huruf d, huruf e, huruf f, sebagian huruf g, huruf h, dan j, dan *deeming provision* untuk sebagian huruf g, dan seluruh huruf i.

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berbunyi 'setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, serta perlakuan yang sama di hadapan hukum. UU 28/2009 disusun berdasar kuasa Pasal 5 ayat (1), Pasal 18, Pasal 18A, Pasal 18B, Pasal 20 ayat (2), Pasal 22D, dan Pasal 23A UUD 1945. Sebagai kesatuan sistem pengaturan hukum dasar negara, semua Pasal dalam UUD 1945 merupakan satu kesatuan sistem pengaturan yang saling mendukung secara harmonis integral dan tidak bertentangan satu sama lain. Pasal 42 ayat (1) UU 28/2009 membatasi pengenaan pajak atas jasa penyelenggaraan hiburan hanya yang dipungut bayaran, dan ayat (3) menyatakan bahwa dengan Peraturan Daerah dapat dikecualikan beberapa jasa penyelenggaraan hiburan dari pengenaan Pajak Hiburan, maka Pasal 42 UU 28/2009 telah memberikan jaminan dan perlindungan hukum secara adil berdasar UU kepada masyarakat. Dalam Pajak Hiburan telah diatur secara tegas dan jelas objek dan pengecualian objek pajak (Pasal 42), subjek dan wajib pajak (Pasal 43), dasar dan saat pengenaan pajak (Pasal 44), tarif pajak (Pasal 45), cara penghitungan pajak dan tempat pajak terutang (Pasal 46). Secara normatif, kepastian hukum (*legal certainty*) dalam perpajakan, menurut Adam Smith (1776; dikutip Safri Nurmantu, 2005), merujuk pada kepastian tentang: (a) pajak yang harus dibayar jumlahnya pasti, (b) siapa pembayarannya, (c) kapan harus dibayar, dan (d) kemana harus dibayar. Sementara itu, Jimly Asshidiqie (2006), menyatakan bahwa legal certainty pajak terpenuhi jika sekurang-kurangnya (1) unsur-unsur perhitungan objek kena pajak, dan (2) tarif pajak dimuat dalam UU. Dengan memperhatikan analisis di atas, maka Pasal 42 s.d 46

sudah sepenuhnya memenuhi kriteria kepastian hukum (khususnya hukum pajak) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Selanjutnya, Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 menyebut bahwa setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan. Terpenuhinya semua hak warga negara dimaksud yang termasuk dalam cita-cita nasional sebagaimana tersebut dalam Pembukaan UUD 1945, adalah merupakan tugas negara untuk mewujudkannya, yang memerlukan dana antara lain dari penerimaan pajak, termasuk Pajak Hiburan. Karena itu, pemungutan PDRD berdasar Pasal 42 s.d 46 UU 28/2009 adalah dalam rangka merealisasikan tugas Pemerintah untuk menyediakan fasilitas pelayanan kesehatan dan fasilitas pelayanan umum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 ayat (3) serta mewujudkan keadaan sebagaimana dimaksud Pasal 28H ayat (1) UUD 1945. Jika jasa penyelenggaraan pusat kebugaran tidak dikenakan pajak, maka berpotensi terjadinya kekurangan pembiayaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan dan menjauhkan dari terwujudnya kondisi Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dimaksud, kecuali dapat di atasi dari sumber lainnya. Pasal 1 angka 1 UU 28/2009 antara lain menyatakan bahwa pajak digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Sebagai warga negara RI, sesuai dengan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 kita semua wajib menjunjung hukum dan pemerintahan dengan tidak ada kecualinya. Dengan membayar pajak, selain berharap, kita juga berhak mempertanyakan kepada Pemerintah apakah uang pajak telah digunakan bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat sehingga keadaan seperti dimaksud Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 sudah terwujud.

Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 menyebut bahwa setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu. Dalam bidang perpajakan termasuk PDRD perlakuan nondiskriminatif, ekual dan netral, secara legal dapat merujuk pada

Penjelasan Pasal 31A UU Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh). Penjelasan tersebut menyatakan bahwa salah satu prinsip yang dipegang teguh dalam UU perpajakan [termasuk UU 28/2009] adalah diterapkannya perlakuan perpajakan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau kasus perpajakan yang hakikatnya sama. Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UU 28/2009, *territorial sphere* atau lingkup laku wilayah Pajak Hiburan adalah kabupaten/kota. Sementara itu, Pasal 2 ayat (4) UU 28/2009 memberikan diskresi pada kabupaten/kota untuk tidak memungut jenis pajak tersebut, dengan pertimbangan seperti potensi kurang memadai dan/atau sesuai dengan kebijakan daerah yang ditetapkan dengan peraturan daerah (misalnya perbaikan iklim investasi, mengurangi ekonomi biaya tinggi, mengurangi beban pajak, memperlancar arus barang dan jasa antar daerah). Untuk menyesuaikan dengan situasi dan kondisi serta aspirasi dan kearifan lokal tiap daerah, UUPDRD menyerahkan kewenangan untuk tidak memungut pajak [Pasal 2 ayat (4)], pengecualian objek pajak [Pasal 3 ayat (3) huruf d dan Pasal 9 ayat (3) huruf d] dan besarnya tarif pajak [Pasal 6 ayat (5) dan Pasal 12 ayat (3)] kepada daerah dengan peraturan daerah, maka ruang wilayah nondiskriminasi dapat bersifat kedaerahan atau nasional.

Sebagai penutup dapat kami sampaikan bahwa:

1. UU 28/2009 dibentuk berdasar UUD 1945 (Pasal 5 ayat (1), Pasal 18, Pasal 18A, Pasal 18B, Pasal 20 ayat (2), Pasal 22D, dan Pasal 23A) oleh lembaga legislatif, sehingga telah memenuhi asas legalitas formal, prosedural dan konstitusional. Karena itu, UU 28/2009 sah secara hukum dan prosedural, dan mempunyai daya laku serta mengikat masyarakat dan semua pihak. Seperti dalam UU pajak lainnya, sifat norma hukum dari UU 28/2009 adalah *heteronoom* artinya kewajiban membayar pajak bukan berasal dari diri pembayar tetapi dari negara dan dapat dipaksakan, sehingga senang atau tidak senang subjek pajak harus memenuhi kewajibannya.
2. Karena rumusan objek pajak dalam rangka perluasannya sangat strategis maka untuk mengakomodasi kebijakan simplifikasi jenis

pajak dengan perluasan basis pemajakan dalam UU 28/2009, selain memakai model konseptual, rumusan jasa penyelenggaraan hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) dapat merujuk pada rumusan Pasal 5 *OECD Model Tax Convention* dengan model konseptual dipadu dengan model ilustratif dengan kata 'termasuk', dan model fiksasi dengan kata 'meliputi' dan dianggap (*be deemed to have*). Akibatnya, untuk menghindari kompleksitas pemahaman diperlukan rumusan komprehensif dengan model konseptual dan ilustratif (disebut *substantive provision*), serta cakupan dan fiksi/angapan (disebut *deeming provision*).

3. Pasal 42 s.d Pasal 46 UUPDRD telah memberikan jaminan, perlindungan dan kepastian hukum secara adil berdasar UU, serta perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Dalam Pajak Hiburan telah diatur secara tegas dan jelas objek dan pengecualian objek pajak (Pasal 42), subjek dan wajib pajak (Pasal 43), dasar dan saat pengenaan pajak (Pasal 44), tarif pajak (Pasal 45), cara penghitungan pajak dan tempat pajak terutang (Pasal 46).
4. Pemungutan pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran berdasar Pasal 42 s.d 46 UU 28/2009 adalah justru dilaksanakan dalam rangka merealisasikan tugas Pemerintah untuk mewujudkan kondisi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dimaksud. Jika pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran tidak dipungut, maka berpotensi terjadinya kekurangan pembiayaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan dan menjauhkan terwujudnya kondisi Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dimaksud, kecuali di atasi dengan sumber lain.
5. Sebagai bagian dari hukum pajak, UU 28/2009 juga memegang teguh prinsip ekualitas, netralitas dan nondiskriminasi sebagaimana dirumuskan dalam Penjelasan Pasal 31A UU PPh, yang menyatakan bahwa salah satu prinsip yang dipegang teguh dalam UU perpajakan adalah diterapkannya perlakuan perpajakan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau kasus perpajakan yang hakikatnya sama. Karena itu, pemungutan pajak atas semua

jasa penyelenggaraan pusat kebugaran dengan memungut bayaran kepada seluruh subjek pajak melalui segenap wajib pajak atas objek pajak yang sebenarnya tidak bertentangan dengan ketentuan Pasal 281 ayat (2) UUD 1945.

3. Keterangan Dr. Zen Zanibar M.Z.,S.H.,M.H.

Dr. Zen Zanibar M.Z., S.H., M.H. dalam memberikan keterangannya berpendapat bahwa gejala yang menarik belakangan ini pusat kebugaran dikelola secara bisnis dan umumnya dibangun di kawasan bisnis. Tumbuh suburnya pusat kebugaran di kawasan bisnis di berbagai kota meyakinkan pemerintah bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) merupakan lahan bisnis yang cukup menggiurkan. Oleh karena itu kondisi ini akan terus berkembang dan jika tidak dijadikan objek pajak akan sangat mungkin menjadi objek bisnis bebas pajak sekaligus lahan bisnis bebas pajak berlindung dibalik tameng pembinaan olahraga. Dengan demikian sama sekali tidak terdapat kesalahan dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i mengatur pusat kebugaran sebagai objek yang dikategorikan sebagai tempat hiburan dan dikenakan pajak. Lebih lanjut, Dr. Zen Zanibar M.Z., S.H., M.H. mengemukakan UU 28/2009 dibentuk dan diberlakukan dalam rangka otonomi daerah sebagaimana diatur dalam Pasal 18 UUD 1945. Menurut teori desentralisasi dan otonomi daerah wewenang yang dilimpahkan kepada daerah menjadi otoritas daerah untuk mengaturnya. Oleh karena itu sebagaimana ditentukan dalam Pasal 2 ayat (2) jo ayat (4) UU 28/2009 "...pajak daerah dapat tidak dipungut apabila potensinya kurang memadai dan/atau disesuaikan dengan kebijakan daerah yang ditetapkan dengan Peraturan Daerah." Dengan kata lain pengaturan oleh daerah akan disesuaikan dengan kondisi masing-masing daerah. Sesuai dengan prinsip otonomi pengaturan oleh daerah tentu saja akan sangat beragam, ada daerah yang menetapkan pusat kebugaran dikenakan pajak dan akan ada daerah sebaliknya. Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 menetapkan pusat kebugaran sebagai objek pajak. Oleh karena UU 28/2009 pedoman bagi daerah menetapkan pajak daerah, maka pengaturan lebih lanjut menjadi wewenang daerah. Daerahlah yang mempertimbangkan untuk

menentukan apakah kondisi di lapangan mengharuskan daerah menetapkan pajak terhadap pusat kebugaran (*fitness center*) atau sebaliknya. Dengan demikian ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD tidak serta merta membebaskan pajak bagi pelaku dan pengguna pusat kebugaran karena masih memerlukan pertimbangan tersendiri bagi daerah.

4. Keterangan Prof. Candra Fajri Ananda, S.E., M.Sc., Ph.D

Dalam memberikan keterangannya, Prof. Candra Fajri Ananda, S.E., M.Sc., Ph.D mengemukakan hal-hal sebagai berikut: *pertama*, apabila permohonan Pemohon dikaitkan dengan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 pada dasarnya kegiatan jasa hiburan yang disebut dalam Pasal 42 ayat (2) huruf I UU PDRD, bahwa kegiatan itu **bukan merupakan bentuk pelayanan kesehatan dasar dan primer**. Melainkan yang memanfaatkan jasa hiburan tersebut adalah orang pada golongan tertentu atau tingkat pendapatan tertentu, yang fungsinya lebih mengarah pada bentuk pemenuhan hiburan atau gaya hidup yang menjadi trend pada kelompok – kelompok masyarakat tertentu. Jika dikaitkan dengan jenis barang berdasar pada klasifikasi ekonomi, maka jasa hiburan yang disebut di atas, bukan merupakan kebutuhan primer ataupun sekunder bagi masyarakat secara umum. Sehingga orang yang memerlukan dan memanfaatkan jasa ini, berarti orang ini memiliki kemungkinan *willingness to pay* yang jauh lebih tinggi dibandingkan masyarakat lainnya. Sehingga layak untuk dikenai pajak yang lebih besar atau dikenai pajak pada tingkat tertentu. *Kedua*, Apabila dikaitkan dengan **Pasal 28D ayat (1) UUD 1945** maka pengenaan pajak pada orang yang memanfaatkan jasa hiburan berupa panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*); bukan sebagai bentuk ketidakadilan atau perlakuan yang tidak sama di hadapan hukum. **Tapi justru bahwa setiap orang memiliki perlakuan yang sama**, dalam hal bahwa setiap orang warga Negara terkena atas pajak tertentu atas aktivitas yang dilakukannya, yang membedakan adalah pada seberapa besar tingkat pajak yang harus dibayarkan dan seberapa banyak jenisnya yang dikenakan. Dalam keterangannya, Prof. Dr. Candra Fajri Ananda, S.E., M.Sc., Ph.D menyatakan yang pada

pokoknya bahwa pengenaan pajak yang tertuang pada Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang pajak dan retribusi daerah (PDRD) terhadap Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) sama sekali tidak bertentangan, namun justru sebaliknya, yakni sejalan dengan UUD 1945. Bahwa pengenaan pajak panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*) adalah sebagai bentuk "*Income regulation*", yakni pengenaan pada seseorang yang terkena wajib pajak karena kemampuan daya beli pada suatu produk. Hal ini juga sebagai bentuk keadilan yang dikenakan pada warga Negara karena kemampuannya membeli produk tertentu.

5. Keterangan Dr. Hefrizal Handra

Dr. Hefrizal Handra menyampaikan beberapa argumentasi, yaitu: pertama terkait dengan Pasal 28D ayat (1) di mana karena UU PDRD Pasal 42 ayat (2) huruf i, para Pemohon menganggap bahwa kedudukan hukumnya menjadi tidak sama dengan penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga dan pengolahragaa di bidang olah raga lainnya. Dengan kata lain, penerapan pajak hiburan terhadap jasa pusat kebugaran yang berbayar, mengakibatkan secara hukum, pemohon diperlakukan berbeda dengan penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya yang berbayar.

Dalam praktek perpajakan, perlakuan berbeda terhadap kelompok usaha sejenis sudah terjadi dengan pertimbangan prinsip keadilan, efisiensi dan efektifitas penerimaan pajak negara. Sebagai contoh adalah perlakuan berbeda yang terjadi terhadap barang yang dijual oleh pengecer kecil dan pengecer besar di mana penjualan pengecer besar dikenai PPN sementara pengecer kecil tidak. Dua usaha sejenis (pengecer) diperlakukan berbeda oleh peraturan perpajakan karena pertimbangan lain seperti omset (skala usaha), segmen konsumen (pembeli), dan efisiensi dan efektifitas perpajakan. Perbedaan perlakuan yang tidak boleh terjadi menurut saya adalah dua pengecer (retail) yang sama besarnya dikenai pajak secara berbeda. Contoh lain adalah penjual/pembeli produk hasil pertanian seperti padi, jagung, sayuran

tidak dikenai pajak pertambahan nilai (PPN), sementara itu penjual/pembeli produk pengolahan hasil pertanian seperti roti kaleng dan kue keju dikenai pajak (PPN).

Selanjutnya argumentasi terkait diskriminasi menurut ahli juga sangat lemah. Pengenaan pajak terhadap penyedia dan/atau pemakai sarana dan prasarana jasa pusat kebugaran (padahal jenis olah raga lainnya tidak dikenai pajak), tidak bisa diartikan diskriminasi. Penyedia dan/atau pemakai jasa pusat kebugaran dianggap patut/layak untuk menyumbang bagi pendapatan Negara untuk kemudian digunakan bagi pelayanan publik. Perlakuan diskriminatif menurut ahli lebih dikaitkan dengan penyediaan pelayanan ataupun pemberian hak yang berbeda oleh negara terhadap masyarakat, misalnya suku tertentu mendapat pelayanan yang lebih sedikit dari suku yang lain, atau suku tertentu tidak berhak untuk menjadi Pegawai Negeri, dsb. Kalau perbedaan pengenaan pajak dianggap diskriminatif, berarti pengecualian pajak penghasilan terhadap orang miskin juga bisa dianggap diskriminatif. Padahal salah satu tujuan perpajakan adalah agar terjadinya redistribusi pendapatan, sehingga orang kaya dikenai pajak tinggi sementara orang miskin tidak.

Terkait dengan UUD 45 Pasal 28H ayat (1), rasanya kecil sekali hubungan langsung antara hak untuk hidup sejahtera lahir dan batin dengan pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran. Demikian juga halnya untuk mendapatkan lingkungan hidup baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan. Masyarakat dapat hidup sehat tanpa adanya pusat kebugaran, sebagaimana dialami oleh masyarakat kita selama ini termasuk yang diperkotaan. Bukankah masyarakat berpendapatan rendah juga dapat hidup sehat dengan berolahraga selain yang disediakan oleh Pusat Kebugaran yang moderen. Bukankah munculnya jasa pusat kebugaran adalah karena pebisnis melihat adanya potensi yang disebabkan oleh permintaan yang cukup tinggi dari masyarakat kelas menengah ke atas. Ahli sangat yakin bahwa pengenaan pajak tersebut tidak akan menurunkan permintaan masyarakat moderen perkotaan.

Ahli harus mengatakan bahwa gugatan ini tidak lebih dari sekedar upaya untuk mengurangi beban pajak kelompok tertentu dan masyarakat kelas menengah ke atas yang notabene mampu membayar beban pajak tersebut. Berbagai upaya untuk mengurangi beban pajak selalu dilakukan oleh kelompok “mampu” termasuk dengan melakukan beberapa kali gugatan terhadap UU 28/2009 (UU PDRD: Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah) ini. Sepengetahuan ahli ini adalah gugatan yang keempat terhadap UU 28/2009. Pertama, gugatan terhadap objek “golf” dalam pajak hiburan, yang dikabulkan oleh Mahkamah Konstitusi, Kedua dan ketiga gugatan terhadap objek “alat berat” dalam Pajak Kendaraan Bermotor dan objek pajak air permukaan yang ditolak oleh Mahkamah Konstitusi. Keempat, gugatan ini, yaitu objek “pusat kebugaran” dalam objek pajak Hiburan.

Sungguh memprihatinkan memang, ketika kelompok masyarakat yang terkategori “mampu” ternyata melakukan berbagai upaya untuk mengurangi beban pajaknya termasuk dengan menggugat UU 28/2009 ini. Setelah membaca gugatan, saya juga memahami bahwa yang dijadikan dasar untuk menggugat utamanya mengenai penempatan “pusat kebugaran” sebagai bagian pajak hiburan. Argumentasi para ahli yang dihadirkan penggugat kemudian melebar kepada manfaat olah raga, khususnya (pusat kebugaran) terhadap kesehatan fisik dan mental masyarakat. Dengan argumentasi itu kemudian pemohon meminta MK untuk menghapus “pusat kebugaran” dari daftar objek Pajak Hiburan. Sama persis seperti gugatan terhadap objek alat berat dalam Pajak Kendaraan Bermotor yang memunculkan berbagai argumen bahwa alat berat bukanlah kendaraan bermotor. Untuk kasus ini (alat berat) patut disyukuri bahwa ternyata MK kemudian memahami bahwa upaya memperkuat dan memperluas basis pajak daerah terhadap objek pajak yang memang “patut” dipajaki justru lebih penting dari pada “nama” objek pajak tersebut.

Ahli sampaikan bahwa negeri yang tercinta ini baru mampu mengumpulkan pajak pada tingkat 13% Produk Domestik Bruto, di mana 0,4% adalah disumbang oleh Pajak dan Retribusi Daerah. Dengan bahasa sederhana saya mengatakan bahwa baru 13%

pendapatan kotor penduduk negeri ini dan hanya 0,4% disumbangkan oleh Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Sungguh sangat rendah, jika dibandingkan dengan negara tetangga Malaysia dan Thailand yang tingkat pajaknya adalah sekitar 18% PDB, apalagi jika dibandingkan dengan negara maju seperti Jepang dan Korea dengan tingkat pajaknya masing-masing sekitar 28% dan 26% PDB.

Padahal ketika UU 28/2009 ini dirancang untuk menggantikan UU 34/2000, secara keseluruhan terdapat semangat untuk meningkatkan tingkat pajak Nasional dengan memperkuat Pendapatan Pemerintah Daerah. Penguatan pendapatan Pemerintah Daerah dilakukan dengan cara menambah jenis pajak daerah dan memperluas basis pajak termasuk menambah objek pajak. Dalam upaya penggalan objek pajak, begitu banyak jenis yang berpotensi untuk dimasukkan menjadi bagian dari objek pajak daerah. Namun, akhirnya pilihan politik dijatuhkan kepada objek pajak yang dinilai “patut” dikenai pajak termasuk objek pusat kebugaran.

Pengenaan pajak terhadap penyedia/pemakai jasa pusat kebugaran sudah sesuai dengan kriteria pajak daerah seperti objek yang jelas, kelayakan administrasi, efisiensi ekonomi, keadilan (*equity*), dll.

Meskipun pada dasarnya Negara dapat memaksakan pengenaan pajak terhadap objek apapun, namun sesungguhnya tidak mudah mencari objek pajak yang potensial, mudah diadministrasikan dan berkelanjutan. Pusat kebugaran yang didirikan oleh pebisnis di wilayah perkotaan disamping berbagai objek pajak hiburan lainnya adalah sebuah potensi pendapatan Negara yang jelas dan nyata. Pusat kebugaran di daerah perkotaan tersebut akan terus bertambah, seiring peningkatan kebutuhan dan perubahan gaya hidup masyarakat perkotaan akan sarana rekreasi dan olahraga. Objek pajaknya jelas dan tidak bisa disembunyikan. Seterusnya jenis pajak ini akan sangat mudah diadministrasi seperti objek pajak lainnya dengan sistem *self-assessment*. Saya punya keyakinan bahwa objek pajak ini akan terus bertambah meskipun dikenai pajak oleh daerah.

Kalau dianalisis dari kriteria keadilan dalam perpajakan, saya berpendapat bahwa tidak ada masalah memasukkan “pusat kebugaran”

sebagai bagian dari objek Pajak Hiburan. Definisi keadilan yang umum dikenal diperpajakan adalah keadilan vertikal dan keadilan horizontal. Keadilan vertikal diartikan sebagai *“unequal treatment of unequal”* (perlakukan tidak sama terhadap yang tidak sama). Dua objek pajak yang tidak sama (berbeda) diperlakukan secara berbeda pula. UU 28/2009 membedakan tarif maksimum bagi kelompok objek yang berbeda. Disinilah letak keadilan vertikal tersebut. Untuk objek pajak hiburan kesenian rakyat, tarif maksimum yang bisa dikenakan hanya 10% [Pasal 45 ayat (3)], sedangkan untuk objek pusat kebugaran, tarif maksimum adalah 35% [Pasal 45 ayat (1)].

Selain itu, aspek keadilan vertikal juga dikaitkan dengan kemampuan subjek/wajib pajak untuk membayar pajak. Artinya, dari sudut pandang keadilan vertikal, wajib pajak yang lebih mampu diperlakukan berbeda (dikenai pajak yang lebih tinggi) dari wajib/subjek pajak yang kurang mampu. Karena wajib/subjek pajak dari pusat kebugaran pada umumnya dapat dikategorikan kelompok yang mampu sehingga sesungguhnya pengenaan pajak tidak dipersoalkan dari sudut pandang keadilan vertikal. Artinya pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran menurut prinsip keadilan vertikal tidak ada masalah, karena diyakini tidak akan ada penduduk miskin yang akan memanfaatkan jasa pusat kebugaran tersebut.

Keadilan horizontal diartikan sebagai *“equal treatment of equal”* (perlakuan yang sama terhadap subjek/objek yang sama). UU 28/2009, memberikan ruang tarif yang sama untuk objek/subjek pajak yang sama. Untuk Pajak Hiburan khususnya pusat kebugaran, tarif maksimum yang boleh ditetapkan daerah adalah 35%. Di sini ada potensi terjadinya perbedaan tarif antar daerah sebagai konsekuensi dari pemberian kekuasaan perpajakan ke daerah. Kebijakan daerah melalui Peraturan Daerah, bahkan dapat menetapkan tarif 0% untuk pusat kebugaran jika otoritas daerah menganggap pentingnya mendorong tumbuhnya pusat-pusat kebugaran.

Seterusnya pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran juga tidak melanggar kriteria *economic efficiency* (efisiensi ekonomi) atau sering juga disebut *economic neutrality* (netral secara ekonomi). Sebuah pajak

dikatakan tidak efisien secara ekonomi jika menimbulkan dampak terhadap ekonomi, antara lain, misalnya menimbulkan ekonomi biaya tinggi dan mengakibatkan keengganan untuk berinvestasi. Kemudian yang dimaksud netral secara ekonomi adalah pajak tersebut tidak mengganggu efisiensi alokasi sumber daya ekonomi.

Pengusaha sering mengeluh terhadap pengenaan pajak yang mengakibatkan tambahan biaya produksi, yang tentunya akan mengurangi potensi profit. Pemerintah juga seringkali merasa kesulitan untuk menambah pendapatan negara/daerah karena rendahnya potensi pendapatan berbagai jenis pajak, sehingga cenderung mengenakan pajak yang tinggi bagi yang mudah dipajaki. Disinilah diperlukan analisis netralitas secara ekonomi.

Apabila pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran ini memang berdampak terhadap aktivitas ekonomi/produksi disebuah wilayah/negara maka pemerintah harus mengevaluasi keberadaan pajak ini dan dapat mengajukan perubahan terhadap Undang-Undang. Namun sebelum itu, Pemerintahan Daerah terkait juga dapat mengubah Peraturan Daerahnya dengan mengecualikan Pusat Kebugaran dari objek pajak hiburan. Namun, sepanjang pengamatan dan pengetahuan saya pengenaan pajak terhadap jasa pusat kebugaran masih jauh dari kemungkinan akan menurunkan niat pengusaha untuk berinvestasi dibidang ini.

Satu hal yang juga telah dilupakan adalah bahwa pengaturan lebih lanjut dari ketentuan UU PDRD adalah dengan Peraturan Daerah. UU PDRD memberikan keleluasaan kepada daerah untuk merinci objek pajak hiburan dan menetapkan tarif di bawah tarif maksimum. Disitulah otonomi daerah yang juga dijamin oleh UUD kita.

Kesimpulan

Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa argumen untuk mengeluarkan Pusat Kebugaran dari objek pajak hiburan sangat lemah. Pengenaan pajak terhadap jasa pusat kebugaran tidak dapat dianggap sebagai perlakuan diskriminatif terhadap penyedia/pemakai jasa tersebut. Pengenaan pajak terhadap Pusat Kebugaran tidak akan mengurangi hak hidup sehat lahir dan batin masyarakat banyak. Berbagai kriteria

pajak telah dipenuhi seperti objek yang jelas, keadilan, efisiensi ekonomi.

B. TANGGAPAN PEMERINTAH ATAS KETERANGAN AHLI PARA PEMOHON

Terhadap keterangan ahli Pemohon Dian Puji Simatupang, S.H., M.H. yang menyatakan bahwa dikenakan Pajak Hiburan terhadap pusat kebugaran (*fitness center*) menunjukkan inkonsistensi pengaturan objek pajak daerah khususnya Pajak Hiburan yang menyebabkan timbulnya ketidakadilan dan ketidakmanfaatan dana pengenaan pajak daerah, khususnya pajak daerah merupakan kekeliruan perpajakan. Menurut Pemerintah hal tersebut tidak benar. Sebagaimana telah Pemerintah sampaikan bahwa pembuat Undang-Undang dalam menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan) didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan yang sesuai dengan prinsip-prinsip yang terkandung dalam UUD 1945, oleh karenanya penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan) bukan merupakan suatu inkonsistensi pengaturan objek pajak daerah. Dalam pemungutan Pajak Hiburan khususnya pajak atas pusat-pusat kebugaran (*fitness center*) di daerah, diserahkan sepenuhnya kepada daerah untuk mengatur, mengelola, dan menetapkannya di mana Pemerintah Pusat tidak turun tangan dalam mengawasinya. Daerahlah yang memiliki kewenangan untuk menetapkan atau tidak menetapkan terhadap adanya UU 28/2009 khususnya terhadap Pajak Hiburan pusat kebugaran (*fitness center*), namun hal tersebut dilihat dari kondisi potensial daerah apakah akan memungut atau tidak memungutnya.

Terhadap keterangan ahli Pemohon Dr. Iskandar Zulkarnain dan Dr. Hario Tilarso yang pada pokoknya menyatakan bahwa olahraga memang diperlukan dalam mengolah tubuh supaya tubuh dapat menjaga staminanya dan supaya tubuh tidak mudah terkena penyakit sehingga diperlukan yang namanya berolahraga. Dapat Pemerintah sampaikan, memang olahraga penting bagi kesehatan tubuh namun apa yang disampaikan para Ahli Pemohon tidak ada relevansinya dengan pokok permohonan yang disampaikan Pemohon. Apa yang disampaikan Ahli tersebut hanyalah menjelaskan pentingnya olahraga bagi kesehatan tubuh

dan tidak ada sangkut pautnya dengan pokok permohonan yang menyatakan bahwa UU 28/2009 mengandung diskriminasi dan perlakuan yang tidak sama di depan hukum;

VI. KESIMPULAN PEMERINTAH

Berdasarkan hal-hal yang telah disampaikan di atas dapat disimpulkan bahwa ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 sama sekali tidak bertentangan dengan UUD 1945. Bahwa pembuat Undang-Undang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 berdasarkan pertimbangan-pertimbangan yang tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip dasar konstitusi. Pembuat undang-undang menetapkan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak daerah (Pajak Hiburan) dengan pertimbangan sesuai dengan landasan filosofis dan konstitusional, prinsip-prinsip umum perpajakan, asas pemungutan dan pembagian beban pajak yang adil, sebagai bagian dari pelaksanaan sistem pemerintahan otonomi daerah dan kebijakan desentralisasi fiskal, telah sesuai dengan kriteria pajak daerah yang baik, serta merupakan salah satu bagian dari kebijakan perluasan basis pajak daerah. Oleh karena itu, permohonan pengujian atas ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 menurut Pemerintah tidak beralasan hukum dan sudah sepatutnya ditolak. Selain itu, penetapan pajak daerah (Pajak Hiburan) atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran (*fitness center*) di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 merupakan delegasi kewenangan terbuka kepada pembuat undang-undang yang tidak terdapat permasalahan konstitusionalitas norma di dalamnya.

Penetapan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pajak daerah (Pajak Hiburan) di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 menurut Pemerintah juga tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945, karena telah didasarkan pada pengakuan, jaminan, perlindungan, kepastian hukum yang adil dan perlakuan yang sama di hadapan hukum, serta tidak terdapat pembedaan atas dasar agama, suku, ras, etnik, kelompok, golongan, status sosial, status ekonomi, jenis kelamin, bahasa, dan keyakinan politik. Selanjutnya apabila permohonan pengujian *a quo* dikabulkan justru akan mengakibatkan berkurangnya sumber penerimaan pemerintah daerah yang pada akhirnya juga akan meningkatkan

ketergantungan daerah kepada dana transfer dari pusat sehingga pelaksanaan otonomi daerah kurang dapat terlaksana dengan semestinya.

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa, untuk memutus dan mengadili permohonan pengujian (*constitutional review*) ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah terhadap Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I (ayat 2) dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, dengan putusan sebagai berikut:

1. Menyatakan para Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*).
2. Menolak permohonan pengujian para Pemohon seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan pengujian para Pemohon tidak dapat diterima.
3. Menyatakan ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak bertentangan dengan ketentuan Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Namun demikian apabila Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*);

Selain itu, Pemerintah mengajukan 4 (empat) orang ahli dan 2 (dua) orang saksi yang didengar keterangannya di bawah sumpah dalam persidangan tanggal 28 Mei 2013 dan 10 Juni 2013, yang pada pokoknya sebagai berikut:

AHLI PEMERINTAH

1. Prof. Dr. Gunadi, M.Sc.,Ak

- Dalam rangka mencapai tujuan nasional sebagaimana tercantum dalam Pembukaan UUD 1945, Pemerintah baik Pusat maupun Daerah menyelenggarakan kegiatan pemerintahan dan pembangunan yang dibiayai antara lain dari penerimaan pajak, termasuk PDRD. Pemungutan pajak merupakan pelaksanaan yurisdiksi pajak (*tax jurisdiction* - kewenangan

dalam bidang perpajakan) sebagai atribut kedaulatan Indonesia untuk mengatur orang dan objek yang berada dalam wilayah kekuasaannya (Knechtle , 1979; dan Rohatgi, 2005). Yurisdiksi pajak meliputi 3 (tiga) unsur, yaitu (1) regulasi (menyusun UU perpajakan), (2) penerimaan (meminta, secara legal dan faktual, sebagian dari penghasilan dan/atau kekayaan warga masyarakat untuk keperluan negara), dan (3) administrasi (melaksanakan, mengelola, mengadministrasikan dan penegakan hukum). Secara teori, kecuali disebut dalam konstitusi (De Leon, 1993), kewenangan negara untuk memajaki person atau objek di wilayahnya tidak terbatas (Knechtle, 1979) sepanjang terdapat *tax connecting factor* serta diatur dengan UU. Yurisdiksi pemajakan Indonesia tersurat dalam Pasal 23A UUD 1945 [semula dalam Pasal 23(2)], yang berbunyi 'Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang'. Dalam rangka memungut pajak daerah, termasuk Pajak Hiburan, atas kuasa Pasal 5 (1), Pasal 18, Pasal 18A, Pasal 18B, Pasal 20 ayat (2), Pasal 22D, dan Pasal 23A UUD 1945 disusun UU PDRD. Adapun mengenai norma-norma dan pendefinisian istilah seperti subjek pajak, wajib pajak, objek pajak (kelompok jasa penyelenggaraan hiburan), dasar pengenaan pajak (DPP), tarif pajak, sanksi, cara menghitung pajak, tempat pemungutan, dikenakan tidaknya pajak dimaksud telah disuratkan dengan jelas dan telah mendapat persetujuan atau konsensus dari rakyat termasuk para pemohon dan pembayar pajak melalui para wakilnya di DPR. Karena dibentuk berdasar ketentuan yang lebih tinggi (UUD 1945, termasuk Pasal 23A) dan oleh lembaga yang berwenang (lembaga legislatif), maka UU PDRD telah memenuhi asas legalitas formal, prosedural dan konstitusional sehingga sah dan mempunyai daya laku/valid (Soeprapto, 2007). Sebagaimana lazimnya UU pajak, sifat norma hukum dari UU PDRD adalah heteronoom artinya kewajiban membayar pajak datangnya bukan dari pembayar pajak tetapi dari negara dan dapat dipaksakan, sehingga subjek pajak senang atau tidak senang harus memenuhi kewajiban pajak (Soeprapto, 2007);

- Yang dimohonkan uji materi (menurut Surat Perbaikan Permohonan Uji Materi UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang PDRD terhadap UUD 1945 tanggal 3 April 2013 dari Kantor Advokat Kailimang & Ponto) adalah Pasal 42 (2) (i) pada frasa "pusat kebugaran (*fitness center*) yang dalam UU PDRD menjadi

salah satu jenis objek pajak hiburan. Jika dibaca dengan ayat (1) selengkapnya berbunyi 'objek pajak hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan ... [termasuk] pusat kebugaran dengan dipungut bayaran'. Apakah ada yang salah dengan pencantuman jasa penyelenggaraan pusat kebugaran sebagai objek pajak? Sumber hukum pajak, menurut Djafar Saidi (2007), meliputi: (1) peraturan perundang-undangan [perpajakan], (2) kebiasaan praktik perpajakan [yang telah dijadikan hukum tertulis], (3) traktat [termasuk perjanjian pajak], (4) yurisprudensi [putusan pengadilan mengenai perkara pajak meliputi sengketa pajak dan tindak pidana pajak yang telah memiliki kekuatan hukum tetap], dan (5) doktrin perpajakan [pendapat ahli hukum pajak di bidang perpajakan];

- Objek pajak merupakan unsur penting dalam hukum pajak materiil, dan merupakan *conditio sine qua non* pemungutan pajak karena pajak hanya dapat dipungut jika terdapat objek atau sasaran pengenaan pajaknya. Objek pajak adalah segala sesuatu [termasuk keadaan, perbuatan dan peristiwa] yang dengan UU dapat dikenakan pajak (Djafar Saidi, 2007). Kata 'dapat dikenakan pajak' bermakna bahwa suatu objek boleh atau tidak boleh dikenakan pajak. Agar lebih bermanfaat bagi penerimaan pajak dan selain itu, penentuan suatu objek pajak dapat didahului dengan penelitian oleh negara atau daerah selaku pemegang yurisdiksi dan pemungut pajak. Menurut Djafar Saidi (2007), objek yang dapat dikenakan pajak hampir tidak terbatas tergantung pembuat UU untuk menjaringnya sepanjang tidak melanggar kesusilaan dan kesopanan dalam masyarakat. Karena menyangkut transfer dana (daya beli) dari sektor privat ke sektor publik, sesuai konsep *revenue jurisdiction*, objek pajak terkait dengan kemampuan membayar berupa penghasilan/pengeluaran atau harta warga masyarakat. Nampaknya, secara teoretis, konstitusional dan yuridis formal, pemungutan pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran dengan dipungut bayaran oleh negara sebagai pemegang yurisdiksi pemajakan kepada para pengguna jasa penyelenggara pusat kebugaran adalah cukup berdasar dan benar adanya. Jika secara eksplisit dipungut dengan nama pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran mungkin tidak ada masalah penamaan. Namun, faktanya ketimbang dipungut dengan nama pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran, dalam rangka simplifikasi/*down sizing*

jenis pajak daerah, maka berbagai kegiatan yang mungkin agak tidak mudah diidentifikasi unsur hiburannya dimasukkan dalam kelompok objek pajak hiburan. Unsur menghibur pada jasa penyelenggaraan tontonan film, pagelaran kesenian, musik, diskotik, karaoke, sirkus, dan pertandingan olah raga tentu lebih mudah dikenali ketimbang pada jasa penyelenggaraan panti pijat, refleksi, mandi uap, dan pusat kebugaran. Thuronyi (1996) menyatakan bahwa suatu UU Pajak akan lebih efektif jika perumusan terminologinya penuh arti (*meaningfull*), mudah dipahami (*intelligible*), ter pikirkan dengan baik (*well thought out*), dan terorganisasi rapi (*well organized*). Selain itu, UU Pajak juga harus understandable (mudah dibaca dan dipatuhi dalam pelaksanaan), organisatif (sistematika penyusunan dan koordinasinya dengan UU Pajak lainnya), efektif (dapat dilaksanakannya kebijakan yang menjadi tujuan Undang-Undang), dan integratif (konsistensi UU Pajak dengan sistem hukum negara dan stall perumusannya). Dalam praktik, walau saling terkait, beberapa kriteria tersebut juga sering overlapping. UU Pajak berlaku pada semua orang dan badan atas transaksi harian yang mungkin secara nasional hampir tidak terhitung. Karenanya, agar dapat dilaksanakan dengan mudah dan biaya murah rumusan UU Pajak harus tepat (*precise*), mudah dimengerti dan sederhana (tidak kompleks) dalam pelaksanaannya, namun efektif dalam merealisasi kebijakan yang mendasarinya baik berupa penerimaan, dengan memperhatikan kepastian, keadilan, efisiensi dan kesederhanaan, dan tujuan lainnya. Beberapa kriteria dimaksud sering berbenturan misalnya kesederhanaan dengan keadilan dan kepastian, keadilan dengan penerimaan, ketepatan rumusan dengan kesederhanaan, dan sebagainya. Benturan kriteria demikian sering dieksploitasi oleh para perencana pajak dan penghindar pajak. Richard Goode (Bird, 1992) menyatakan bahwa salah satu dimensi politik dalam pelaksanaan UU Pajak adalah fenomena penghindaran pajak dengan berbagai rekayasanya termasuk adanya '*political powerful/wealthy groups*' (yang berhasrat) menghalangi bekerjanya sistem pajak. Dimasukkannya jasa penyelenggaraan pusat kebugaran, panti pijat, refleksi, mandi uap, golf dan boling, tanpa misalnya menambahkan kata 'pertandingan' dalam jasa penyelenggaraan hiburan sebagai objek pajak merupakan benturan antara kriteria simplifikasi atau penyederhanaan jenis pajak daerah, dalam rangka

mengurangi jenis pajak, dengan ketepatan perumusan objek pajak dalam rangka perluasan basis pemajakan (*base broadening*) untuk meningkatkan penerimaan (*revenue raising*). Akibatnya, dalam rumusan objek ada yang betul-betul terdapat unsur hiburannya seperti tontonan film dan yang hanya dianggap terdapat (*be deemed to have*) unsur hiburannya termasuk pusat kebugaran. Nampaknya kebijakan revenue raising pajak daerah dalam UUPDRD ditempuh dengan base broadening namun diikuti dengan *down sizing/simplicity* jenis pajaknya;

- Bak gayung bersambut, dengan dimasukkannya jasa penyelenggaraan panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran menjadi objek pajak hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Nomor 28 Tahun 2009 UUPDRD, runtutannya disambut dengan akomodasi ketentuan serupa dalam Pasal 4A ayat (3) huruf h UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 42 Tahun 2009 dengan mengecualikan jasa kesenian dan hiburan dari pengenaan PPN. Oleh karena itu, secara yuridis formal tidak ada pajak berganda atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran;
- Untuk mengakomodasi beberapa kepentingan, dalam UU Pajak ada berbagai model rumusan perluasan basis dengan simplifikasi definisi, misalnya penggunaan kata 'termasuk' seperti dalam Pasal 1 angka 13, 23, dan 31 atau kata 'serta' dalam Pasal 1 angka 21 UU PDRD. Contoh, perluasan cakupan definisi komprehensif istilah perpajakan terdapat dalam Pasal 5 Model Tax Convention baik OECD 1977, 1991, 1997, 2005, 2010 maupun UN 1980, 1999, dan 2011. Model tersebut mendefinisikan istilah Bentuk Usaha Tetap (BUT - permanent establishment) dengan rumusan amat komprehensif, yaitu 'untuk tujuan konvensi ini, terminologi BUT berarti tempat usaha tetap dengan mana seluruh atau sebagian usaha perusahaan dijalankan, khususnya termasuk cabang, bengkel, pabrik ... namun juga meliputi proyek konstruksi dan pemberian jasa ... serta rumusan fiksi/anggapan lainnya seperti agen dependen dan penerimaan premi asuransi/menanggung risiko. Rumusan definisi yang meliputi empat unsur yaitu: (1) konsepsi, (2) termasuk, (3) meliputi, dan (4) anggapan, sudah merupakan *generally accepted*

international best practices, dan diikuti oleh semua traktat pajak. Pasal 5 OECD Model Convention nampak sbb:

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. *For the purposes of this convention, the term permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*
 2. *The term permanent establishment includes especially:*
A place of management;
A branch;
 3. *The term permanent establishment also encompasses:*
a construction project ...
the furnishing of services ...
 4. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term permanent establishment shall be deemed not to include ...*
 5. *Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person ... is acting ... on behalf of an enterprise ... shall be deemed to have a permanent establishment ...*
 6. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, an insurance enterprise ... shall ... be deemed to have a permanent establishment ... if collects premiums ...*
- Rumusan pengertian yang didahului dengan kata '*termasuk (includes)*' menunjukkan bahwa hal-hal yang tercantum sebagai ilustrasi memenuhi kriteria definisi umum (*real provision*), sedangkan yang didahului dengan kata '*juga meliputi (also encompasses)*' dan rumusan fiksi/anggapan (*shall be deemed to have*) menunjukkan beberapa hal yang walaupun tidak memenuhi kriteria nyata namun dianggap sesuai definisi (*deeming provision*). Merujuk pada model rumusan tersebut, mungkin saja objek pajak hiburan dalam Pasal 42 terdiri dari real provision yang meliputi ayat (2) huruf a, huruf b, huruf c, huruf d, huruf e, huruf f, sebagian huruf g, huruf h, dan huruf j, dan *deeming provision* untuk sebagian huruf g, dan seluruh huruf i;
 - Pasal 28D (1) UUD 1945 berbunyi 'setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, serta perlakuan yang

sama di hadapan hukum. UU PDRD disusun berdasar kuasa Pasal 5 ayat (1), Pasal 18, Pasal 18A, Pasal 18B, Pasal 20 ayat (2), Pasal 22D, dan Pasal 23A UUD 1945. Sebagai kesatuan sistem pengaturan hukum dasar negara, semua pasal dalam UUD 1945 merupakan satu kesatuan sistem pengaturan yang saling mendukung secara harmonis integral dan tidak bertentangan satu sama lain. Pasal 42 ayat (1) UU PDRD membatasi pengenaan pajak atas jasa penyelenggaraan hiburan hanya yang dipungut bayaran, dan ayat (3) menyatakan bahwa dengan Peraturan Daerah dapat dikecualikan beberapa jasa penyelenggaraan hiburan dari pengenaan Pajak Hiburan, maka Pasal 42 UUPDRD telah memberikan jaminan dan perlindungan hukum secara adil berdasar UU kepada masyarakat. Dalam Pajak Hiburan telah diatur secara tegas dan jelas objek dan pengecualian objek pajak (Pasal 42), subjek dan wajib pajak (Pasal 43), dasar dan saat pengenaan pajak (Pasal 44), tarif pajak (Pasal 45), cara penghitungan pajak dan tempat pajak terutang (Pasal 46). Secara normatif, kepastian hukum (*legal certainty*) dalam perpajakan, menurut Adam Smith (1776; dikutip Safri Nurmantu, 2005), merujuk pada kepastian tentang: (a) pajak yang harus dibayar jumlahnya pasti, (b) siapa pembayarnya, (c) kapan harus dibayar, dan (d) kemana harus dibayar. Sementara itu, Jimly Asshidiqie (2006), menyatakan bahwa legal certainty pajak terpenuhi jika sekurang-kurangnya (1) unsur-unsur perhitungan objek kena pajak, dan (2) tarif pajak dimuat dalam UU. Dengan memperhatikan analisis di atas, maka Pasal 42 s.d Pasal 46 sudah sepenuhnya memenuhi kriteria kepastian hukum (khususnya hukum pajak) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

- Selanjutnya, Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 menyebut bahwa setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan. Terpenuhinya semua hak warga negara dimaksud yang termasuk dalam cita-cita nasional sebagaimana tersebut dalam Pembukaan UUD 1945, adalah merupakan tugas negara untuk mewujudkannya, yang memerlukan dana antara lain dari penerimaan pajak, termasuk Pajak Hiburan. Karena itu, pemungutan PDRD berdasar Pasal 42 s.d Pasal 46 UUPDRD adalah dalam rangka merealisasikan tugas Pemerintah untuk menyediakan fasilitas pelayanan kesehatan dan fasilitas pelayanan umum sebagaimana dimaksud dalam

Pasal 34 ayat (3) serta mewujudkan keadaan sebagaimana dimaksud Pasal 28H ayat (1) UUD 1945. Jika jasa penyelenggaraan pusat kebugaran tidak dikenakan pajak, maka berpotensi terjadinya kekurangan pembiayaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan dan menjauhkan dari terwujudnya kondisi Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dimaksud, kecuali dapat di atasi dari sumber lainnya. Pasal 1 angka 1 UU Nomor 28 Tahun 2007 antara lain menyatakan bahwa pajak digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Sebagai warga negara RI, sesuai dengan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 kita semua wajib menjunjung hukum dan pemerintahan dengan tidak ada kecualinya. Dengan membayar pajak, selain berharap, kita juga berhak mempertanyakan kepada Pemerintah apakah uang pajak telah digunakan bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat sehingga keadaan seperti dimaksud Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 sudah terwujud;

- Pasal 28I (2) UUD 1945 menyebut bahwa setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu. Dalam bidang perpajakan termasuk PDRD perlakuan nondiskriminatif, ekual dan netral, secara legal dapat merujuk pada Penjelasan Pasal 31A UU Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh). Penjelasan tersebut menyatakan bahwa salah satu prinsip yang dipegang teguh dalam UU perpajakan [termasuk UUPDRD] adalah diterapkannya perlakuan perpajakan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau kasus perpajakan yang hakikatnya sama. Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UUPDRD, territorial sphere atau lingkup laku wilayah Pajak Hiburan adalah kabupaten/kota. Sementara itu, Pasal 2 ayat (4) UUPDRD memberikan diskresi pada kabupaten/kota untuk tidak memungut jenis pajak tersebut, dengan pertimbangan seperti potensi kurang memadai dan/atau sesuai dengan kebijakan daerah yang ditetapkan dengan peraturan daerah (misalnya perbaikan iklim investasi, mengurangi ekonomi biaya tinggi, mengurangi beban pajak, memperlancar arus barang dan jasa antar daerah). Untuk menyesuaikan dengan situasi dan kondisi serta aspirasi dan kearifan lokal tiap daerah, UUPDRD menyerahkan kewenangan untuk tidak memungut pajak [Pasal 2 ayat (4)], pengecualian objek pajak [Pasal 3 ayat (3) huruf d dan Pasal 9 ayat (3) huruf d] dan besarnya tarif pajak [Pasal

6 ayat (5) dan Pasal 12 ayat (3)] kepada daerah dengan peraturan daerah, maka ruang wilayah nondiskriminasi dapat bersifat kedaerahan atau nasional;

- Sebagai penutup disampaikan bahwa:
 1. UU PDRD dibentuk berdasar UUD 1945 [Pasal 5 ayat (1), Pasal 18, Pasal 18A, Pasal 18B, Pasal 20 ayat (2), Pasal 22D, dan Pasal 23A] oleh lembaga legislatif, sehingga telah memenuhi asas legalitas formal, prosedural dan konstitusional. Karena itu, UU PDRD sah secara hukum dan prosedural, dan mempunyai daya laku serta mengikat masyarakat dan semua pihak. Seperti dalam UU Pajak lainnya, sifat norma hukum dari UUPDRD adalah heteronoom artinya kewajiban membayar pajak bukan berasal dari diri pembayar tetapi dari negara dan dapat dipaksakan, sehingga senang atau tidak senang subjek pajak harus memenuhi kewajibannya;
 2. Karena rumusan objek pajak dalam rangka perluasannya sangat strategis maka untuk mengakomodasi kebijakan simplifikasi jenis pajak dengan perluasan basis pemajakan dalam UUPDRD, selain memakai model konseptual, rumusan jasa penyelenggaraan hiburan dalam Pasal 42 ayat (2) dapat merujuk pada rumusan Pasal 5 OECD Model Tax Convention dengan model konseptual dipadu dengan model ilustratif dengan kata 'termasuk', dan model fiksasi dengan kata 'meliputi' dan dianggap (*be deemed to have*). Akibatnya, untuk menghindari kompleksitas pemahaman diperlukan rumusan komprehensif dengan model konseptual dan ilustratif (disebut *substantive provision*), serta cakupan dan fiksi/anggapan (disebut *deeming provision*);
 3. Pasal 42 s.d. Pasal 46 UU PDRD telah memberikan jaminan, perlindungan dan kepastian hukum secara adil berdasar UU, serta perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Dalam Pajak Hiburan telah diatur secara tegas dan jelas objek dan pengecualian objek pajak (Pasal 42), subjek dan wajib pajak (Pasal 43), dasar dan saat pengenaan pajak (Pasal 44), tarif pajak (Pasal 45), cara penghitungan pajak dan tempat pajak terutang (Pasal 46);
 4. Pemungutan pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran berdasar Pasal 42 s.d. Pasal 46 UU PDRD adalah justru dilaksanakan dalam rangka merealisasikan tugas Pemerintah untuk mewujudkan kondisi sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 28H(1) UUD 1945 dimaksud. Jika pajak atas jasa penyelenggaraan pusat kebugaran tidak dipungut, maka berpotensi terjadinya kekurangan pembiayaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan dan menjauhkan terwujudnya kondisi Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dimaksud, kecuali di atasi dengan sumber lain;

5. Sebagai bagian dari hukum pajak, UU PDRD juga memegang teguh prinsip ekualitas, netralitas dan nondiskriminasi sebagaimana dirumuskan dalam Penjelasan Pasal 31A UUPPh, yang menyatakan bahwa salah satu prinsip yang dipegang teguh dalam UU Perpajakan adalah diterapkannya perlakuan perpajakan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau kasus perpajakan yang hakikatnya sama. Karena itu, pemungutan pajak atas semua jasa penyelenggaraan pusat kebugaran dengan memungut bayaran kepada seluruh subjek pajak melalui segenap wajib pajak atas objek pajak yang sebenarnya tidak bertentangan dengan ketentuan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945;

2. Dr. Zen Zanibar M.Z., S.H.,M.H.

Undang-Undang (UU) memang mengatur tentang hak-hak dan kewajiban warga. Pajak memang hanya boleh dibebankan kepada warga negara atau subyek pajak apabila pembebanan itu ditetapkan dengan Undang-Undang. Sepanjang Undang-Undang ditetapkan oleh pembuat Undang-Undang, menurut prosedur yang benar dan sesuai dengan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia (UUD 1945), maka UU tersebut seluruh ketentuannya harus ditaati. Probleminya adalah apakah ayat, pasal, bagian atau bab-bab atau penjelasan suatu Undang-Undang tidak merugikan hak-hak konstitusional warga;

Dalam negara hukum yang demokratis lembaga perwakilan (Parlemen) bertanggungjawab atas pembentukan Undang-Undang. Sementara pemerintah (eksekutif) melaksanakan Undang-Undang atau bertindak berdasarkan hukum yang dibuat oleh Parlemen;

Dalil Pemohon

Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) menurut Pemohon bertentangan dengan Pasal 28D ayat (2) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945;

Alasan pokok pemohon

Pertama, karena Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD mengkategorikan pusat kebugaran (*fitness center*) yang merupakan industri olahraga penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga ke dalam kategori penyelenggara hiburan;

Kedua, Pemohon, mendasarkan kepada Putusan MK Nomor 52/PUU-IX/2011 yang salah satu pertimbangannya, sebagaimana dikutip oleh Pemohon, "...setiap cabang olahraga memang memiliki sifat menghibur, baik menghibur pemainnya ataupun penonton yang menyaksikan. Dengan demikian seharusnya pemungutan pajak hiburan tidak hanya terbatas pada olahraga "golf" semata, melainkan terhadap seluruh cabang olahraga."

Ketiga, mendasarkan kepada Pertimbangan MK dalam putusan yang sama "dasar pengenaan pajak, termasuk pajak daerah tidak dapat dilakukan hanya karena adanya kebutuhan untuk pembangunan demi kemaslahatan umum sehingga mencari orang-orang atau bidang pelayanan jasa yang memiliki aspek kemampuan membayar. Pengenaan pajak harus mempertimbangkan segala aspek, termasuk jenis usaha atau kegiatan yang dapat dikenai pajak serta aspek keadilan bagi wajib pajak. Sebagaimana telah diuraikan di atas, golf adalah salah satu jenis olahraga prestasi yang dipertandingkan baik dalam tingkat nasional maupun internasional. Selain itu harus diakui pula bahwa orang bermain golf ada juga yang tidak untuk tujuan prestasi, melainkan untuk tujuan kesehatan, rekreasi, dan lain-lain. Oleh karena itu, golf tidak dapat dikelompokkan sebagai sebuah hiburan semata-mata, sehingga dapat dikenai pajak hiburan."

Tanggapan terhadap Dalil Pemohon

1. Pusat kebugaran dilihat dari prasarana dan sarana olahraga yang tersedia sebagian besar untuk kebugaran dan bukan untuk prestasi. Bagi mereka yang menggunakan fasilitas pusat kebugaran dikenakan biaya cukup tinggi dalam bentuk iuran anggota (*member*) ataupun bentuk pembayaran lainnya. Kebanyakan mereka yang memanfaatkan pusat kebugaran tidak semata-mata untuk kebugaran tetapi juga untuk rekreasi, karena itu pengelola pusat kebugaran tidak hanya menyediakan sarana kebugaran tetapi sarana lain (karaoke, mini cafe, sauna, makanan dan minuman, sarana Internet, dll)

dengan maksud untuk menciptakan suasana rekreasi sekaligus menarik minat konsumen;

Diantara mereka yang menggemari fasilitas pusat kebugaran dari berbagai kalangan, terutama kalangan menengah baik perorangan, kelompok maupun keluarga. Dengan kata lain pengguna mampu membayar dan tidak terbatas;

Gejala yang menarik belakangan ini pusat kebugaran dikelola secara bisnis dan umumnya dibangun di kawasan bisnis. Tumbuh suburnya pusat kebugaran di kawasan bisnis di berbagai kota meyakinkan pemerintah bahwa pusat kebugaran lahan bisnis yang cukup menggiurkan. Oleh karena itu kondisi ini akan terus berkembang dan jika tidak dijadikan obyek pajak akan sangat mungkin menjadi obyek bisnis bebas pajak sekaligus lahan bisnis bebas pajak berlindung dibalik tameng pembinaan olahraga. Dengan demikian sama sekali tidak terdapat kesalahan dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i mengatur pusat kebugaran sebagai obyek yang dikategorikan sebagai tempat hiburan dan dikenakan pajak;

2. Dalil Pemohon mendasarkan kepada pertimbangan Mahkamah Konstitusi (MK) dalam Putusan Nomor 52/PUU-IX/2011 terdapat kekeliruan pemahaman Pemohon terhadap pertimbangan MK dalam putusan tersebut. Selain itu, pertimbangan MK dalam putusan tersebut mengkategorikan Golf sebagai olahraga prestasi memang ada benarnya karena Golf sebagai olahraga prestasi. Oleh karena itu MK menyatakan Golf tidak dapat dikelompokkan sebagai sebuah hiburan semata-mata, sehingga tidak dapat dikenai pajak hiburan. Golf sudah jelas berbeda dengan pusat kebugaran. Sebagian besar fasilitas yang tersedia dalam pusat kebugaran bukan untuk olahraga prestasi. Dengan demikian tidak terdapat perlakuan berbeda antara penyedia fasilitas Golf dengan pebisnis pusat kebugaran;

UU PDRD dibentuk dan diberlakukan dalam rangka otonomi daerah sebagaimana diatur dalam Pasal 18 UUD 1945. Menurut teori desentralisasi dan otonomi daerah wewenang yang dilimpahkan kepada daerah menjadi otoritas daerah untuk mengaturnya. Oleh karena itu sebagaimana ditentukan dalam Pasal 2 ayat (2) *juncto* ayat (4) UU PDRD "...pajak daerah dapat tidak dipungut apabila potensinya kurang memadai dan/atau disesuaikan dengan kebijakan daerah yang ditetapkan dengan Peraturan

Daerah." Dengan kata lain pengaturan oleh daerah akan disesuaikan dengan kondisi masing-masing daerah. Sesuai dengan prinsip otonomi pengaturan oleh daerah tentu saja akan sangat beragam, ada daerah yang menetapkan pusat kebugaran dikenakan pajak dan akan ada daerah sebaliknya;

Hal itu sejalan dengan konsep hukum desentralisasi dalam arti statis, seperti dikemukakan Hans Kelsen. Menurut Hans Kelsen pembagian wilayah atas dasar berlakunya hukum yang mencerminkan daya laku menurut lingkup territorial. Setiap territorial dapat berlaku hukum yang berbeda atau memiliki tata hukum yang berbeda/beragam. Lebih lanjut dikatakan Kelsen, desentralisasi tata hukum terdiri atas norma-norma hukum yang memiliki perbedaan daya laku menurut lingkup territorial. Ada norma yang berlaku untuk seluruh wilayah negara (peraturan perundang-undangan pusat), dan ada norma yang berlaku hanya bagi bagian wilayah negara (peraturan perundang-undangan lokal);

Prinsip desentralisasi dan otonomi daerah dalam konstruksi Negara Kesatuan Republik Indonesia harus dilihat secara utuh, dalam arti sepanjang otoritas daerah sudah terdelegasi oleh/dalam UUD 1945 maka Pusat (Pemerintah Pusat) hanya membuat regulasi sebagai pedoman, sedangkan otoritas pengaturan lebih lanjut menjadi wewenang daerah. Dalam arti Pusat tidak boleh lagi ikut campur. Dengan demikian persoalan merugikan Pemohon atau tidak harus dilihat kebijakan daerah (Peraturan Daerah/Perda) masing-masing. Jika menurut Pemohon terdapat kerugian bagi Pemohon karena diberlakukannya kebijakan daerah (Perda) atau menurut Pemohon terdapat pertentangan Perda dengan dengan UU PDRD, maka ketika itulah Pemohon mengajukan pengujian ke Mahkamah Agung;

3. Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD menetapkan pusat kebugaran sebagai objek pajak. Oleh karena UU PDRD pedoman bagi daerah menetapkan pajak daerah, maka pengaturan lebih lanjut menjadi wewenang daerah. Daerahlah yang mempertimbangkan untuk menentukan apakah kondisi di lapangan mengharuskan daerah menetapkan pajak terhadap pusat kebugaran atau sebaliknya. Dengan demikian ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD tidak serta merta membebaskan pajak bagi pelaku dan

pengguna pusat kebugaran karena masih memerlukan pertimbangan tersendiri bagi daerah;

Bahwa olahraga salah satu kegiatan untuk kesehatan dan prestasi bangsa. Oleh karena itu menjadi kewajiban pemerintah mendorong masyarakat berolahraga agar sehat dan membina olahraga untuk prestasi. Olahraga untuk kepentingan prestasi sudah jelas pemerintah yang menyediakan fasilitasnya bahkan secara khusus dibentuk Kementerian Pemuda dan Olahraga. Sementara olahraga untuk kesehatan tergantung kepada kemampuan fisik dan minat masing-masing individu, sehingga memerlukan sarana berstandar yang berbeda-beda jenis dan kualitasnya. Untuk standar umum pemerintah menyediakan bermacam fasilitas berupa lapangan olahraga dan taman-taman untuk olahraga dan semacamnya. Untuk standar khusus karena kemampuan fisik dan minat maka diperlukan alat-alat khusus yang memiliki nilai ekonomis tertentu yang belakangan ini dilirik oleh pengusaha sebagai lahan bisnis yang cukup menggiurkan;

Yang terakhir ini secara yuridis cukup beralasan bagi pemerintah untuk menetapkannya sebagai objek pajak. Hanya saja terserah daerah untuk mempertimbangkannya;

Penutup

Pusat kebugaran (fitness center) adalah kegiatan bisnis dan dikelola secara bisnis. Masyarakat umum apalagi konsumen memahami betul bahwa pusat kebugaran adalah arena rekreasi sehat berbayar. Seperti terlihat dalam perkembangannya pusat kebugaran makin berkembang dan makin diminati masyarakat sebagai tempat rekreasi sehat. Oieh karena itu ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD tidak bertentangan dengan UUD 1945;

3. Prof. Chandra Fajri Ananda

Tinjauan sekilas tentang pajak

Menurut pendapat Sumitro seperti yang dikutip oleh Mardiasmo (2004,1) "pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum";

Fungsi Pajak

Menurut Ilyas dan Burton (2004) fungsi pajak tersebut dibagi menjadi 4 fungsi, yaitu 2 fungsi utama (budgeter dan regulerend) dan 2 fungsi tambahan (demokrasi dan distribusi) dengan penjelasan sebagai berikut:

- (1) Fungsi budgeter (Fungsi Anggaran) adalah fungsi yang letaknya di sektor public yaitu fungsi untuk mengumpulkan uang pajak sebanyak-banyaknya sesuai dengan undang-undang berlaku yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, yaitu pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan dan bila ada sisa (surplus) akan digunakan sebagai tabungan pemerintah untuk investasi pemerintah;
- (2) Fungsi regulerend (fungsi mengatur) adalah fungsi bahwa pajak-pajak tersebut akan digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan. Fungsi ini umumnya untuk dapat dilihat pada sektor swasta;
- (3) Fungsi demokrasi adalah suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong royong, termasuk kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan manusia. Fungsi demokrasi pada masa sekarang ini sering dikaitkan dengan hak seseorang apabila akan memperoleh pelayanan dari pemerintah. Apabila seseorang telah melakukan kewajibannya membayar pajak kepada Negara sesuai ketentuan yang berlaku, maka ia mempunyai hak pula untuk mendapatkan pelayanan yang baik, pembayar pajak bisa melakukan protes (*complaint*) terhadap pemerintah dengan mengatakan bahwa ia telah membayar pajak;
- (4) Fungsi distribusi merupakan fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Hal ini dapat terlihat misalnya dengan adanya tarif progresif yang mengenakan pajak lebih besar kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan yang besar dan pajak yang lebih kecil kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan lebih kecil.

Prinsip pemungutan pajak

Menurut Adam Smith dapat dibedakan menjadi 4 jenis yakni:

- (1) Certainty. Pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus jelas (*certain*), dan tidak mengenal kompromi (*not arbitrary*). Dalam prinsip *certainty* ini,

kepastian hukum yang dipentingkan adalah yang mengenai subyek, obyek, besarnya pajak, dan juga ketentuan mengenai waktu pembayarannya;

- (2) *Equality*. Pembagian tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, dibawah perlindungan pemerintah. Dalam prinsip ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi diantara sesama Wajib Pajak. Dalam keadaan yang sama, para Wajib Pajak harus dikenakan pajak yang sama pula;
- (3) *Convenience*. *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 (*convenience of payment*) menetapkan bahwa pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi para Wajib Pajak yaitu saat sedekat-dekatnya dengan detik diterimanya penghasilan yang bersangkutan;
- (4) *Efisiensi Economic*. *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 to public treasury of the state*. Prinsip ini menetapkan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya, jangan sekali-kali biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya;

Pada UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang PDRD, pada Bagian Kesembilan yakni Pajak Hiburan, Pasal 42 ayat (1) "Objek Pajak Hiburan adalah jasa penyelenggaraan Hiburan dengan dipungut bayaran". Selanjutnya dalam Pasal 42 ayat (2) huruf I: "Hiburan adalah: panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*)", ini memenuhi kaidah yang ada dalam Pasal 42 ayat (1), yakni jasa tersebut merupakan jasa penyelenggaraan hiburan;

Apabila dikaitkan dengan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 yang menyebutkan bahwa setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan, pada dasarnya kegiatan jasa hiburan yang disebut dalam Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD, bahwa kegiatan itu bukan merupakan bentuk pelayanan kesehatan dasar dan primer. Melainkan yang memanfaatkan jasa hiburan tersebut adalah orang pada golongan tertentu atau tingkat

pendapatan tertentu, yang fungsinya lebih mengarah pada bentuk pemenuhan hiburan atau gaya hidup yang menjadi trend pada kelompok-kelompok masyarakat tertentu. Jika dikaitkan dengan jenis barang berdasar pada klasifikasi ekonomi, maka jasa hiburan yang disebut diatas, bukan merupakan kebutuhan primer ataupun sekunder bagi masyarakat secara umum. Sehingga orang yang memerlukan dan memanfaatkan jasa ini, berarti orang ini memiliki kemungkinan *willingness to pay* yang jauh lebih tinggi dibandingkan masyarakat lainnya. Sehingga layak untuk dikenai pajak yang lebih besar atau dikenai pajak pada tingkat tertentu. Hal ini tentunya sejalan dengan fungsi pajak yang keempat (yang dikemukakan oleh Ilyas dan Burton (2004), yakni fungsi Fungsi distribusi. Merupakan fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Di mana masyarakat yang berpenghasilan lebih besar, dan membutuhkan jasa hiburan ini, memiliki keharusan membayar pajak atas jasa hiburan yang dinikmatinya;

Apabila dikaitkan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, disebutkan bahwa setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum;

Maka pengenaan pajak pada orang yang memanfaatkan jasa hiburan berupa panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*); bukan sebagai bentuk ketidakadilan atau perlakuan yang tidak sama di hadapan hukum. Tapi justru bahwa setiap orang memiliki perlakuan yang sama, dalam hal bahwa setiap orang warga negara terkena atas pajak tertentu atas aktivitas yang dilakukannya. Yang membedakan adalah pada seberapa besar tingkat pajak yang harus dibayarkan dan seberapa banyak jenisnya yang dikenakan. Hal tersebut di atas juga menjawab ketika dikaitkan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 yang menyebutkan: Setiap orang berhak bebas atas perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu. Yang penjelasannya bahwa tidak ada unsur diskriminasi terhadap perlakuan pengenaan pajak tersebut.

Selanjutnya, pada konteks berkaitan dengan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang PDRD, pada dasarnya pengenaan pajak tersebut bukan dalam rangka semata-mata bertujuan "*Income generation*", yakni berorientasi pada peningkatan pendapatan public melalui upaya peroleh peluang —peluang baru salah satunya perluasan pajak. Namun dalam konteks ini tujuannya adalah

dalam rangka "*Income regulation*", yakni pengenaan pajak pada panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*) adalah sebagai bentuk pengenaan pajak yang dikenakan karena seseorang memiliki kemampuan daya beli pada tingkat tertentu sehingga mampu mengkonsumsi jenis produk tertentu (dalam hal ini panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*)). Hal inilah yang mendasarkan pengenaan pajak tersebut;

Pengenaan pajak yang tertuang pada Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak dan Retribusi Daerah (PDRD) terhadap Pasal 28D ayat (1) *juncto* Pasal 28I ayat (2) dan Pasal 28H ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) sama sekali tidak bertentangan, namun justru sebaliknya, yakni sejalan dengan UUD 1945. Bahwa pengenaan pajak panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*) adalah sebagai bentuk "*Income regulation*", yakni pengenaan pada seseorang yang terkena wajib pajak karena kemampuan daya beli pada suatu produk. Hal ini juga sebagai bentuk keadilan yang dikenakan pada warga Negara karena kemampuannya membeli produk tertentu;

4. Dr. Hefrizal Handra

Para Pemohon menganggap bahwa kedudukan hukumnya menjadi tidak sama dengan penyedia prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga dan pengolahragaa di bidang olah raga lainnya. Dengan kata lain, penerapan pajak hiburan terhadap jasa pusat kebugaran yang berbayar, mengakibatkan secara hukum, pemohon diperlakukan berbeda dengan penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya yang berbayar;

Sepanjang pengetahuan ahli dalam praktek perpajakan, perlakuan berbeda terhadap kelompok usaha sejenis sudah terjadi dengan pertimbangan prinsip keadilan, efisiensi dan efektifitas penerimaan pajak negara. Sebagai contoh adalah perlakuan berbeda yang terjadi terhadap barang yang dijual oleh pengecer kecil dan pengecer besar di mana penjualan pengecer besar dikenai PPN sementara pengecer kecil tidak. Dua usaha sejenis (pengecer) diperlakukan berbeda oleh peraturan perpajakan karena pertimbangan lain seperti omset (skala usaha), segmen konsumen (pembeli), dan efisiensi dan efektifitas perpajakan. Perbedaan perlakuan yang tidak boleh terjadi menurut saya adalah dua pengecer (*retail*) yang sama besarnya dikenai pajak secara

berbeda. Contoh lain adalah penjual/pembeli produk hasil pertanian seperti padi, jagung, sayuran tidak dikenai pajak pertambahan nilai (PPN), sementara itu penjual/pembeli produk pengolahan hasil pertanian seperti roti kaleng dan kue keju dikenai pajak (PPN);

Selanjutnya argumentasi terkait diskriminasi menurut ahli juga sangat lemah. Pengenaan pajak terhadap penyedia dan/atau pemakai sarana dan prasarana jasa pusat kebugaran (padahal jenis olah raga lainnya tidak dikenai pajak), tidak bisa diartikan diskriminasi. Penyedia dan/atau pemakai jasa pusat kebugaran dianggap patut/layak untuk menyumbang bagi pendapatan Negara untuk kemudian digunakan bagi pelayanan publik. Perlakuan diskriminatif menurut ahli lebih dikaitkan dengan penyediaan pelayanan ataupun pemberian hak yang berbeda oleh Negara terhadap masyarakat, misalnya suku tertentu mendapat pelayanan yang lebih sedikit dari suku yang lain, atau suku tertentu tidak berhak untuk menjadi Pegawai Negeri, dsb. Kalau perbedaan pengenaan pajak dianggap diskriminatif, berarti pengecualian pajak penghasilan terhadap orang miskin juga bisa dianggap diskriminatif. Padahal salah satu tujuan perpajakan adalah agar terjadinya redistribusi pendapatan, sehingga orang kaya dikenai pajak tinggi sementara orang miskin tidak;

Terkait dengan UUD 45 Pasal 28H ayat (1), rasanya kecil sekali hubungan langsung antara hak untuk hidup sejahtera lahir dan batin dengan pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran. Demikian juga halnya untuk mendapatkan lingkungan hidup baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan. Masyarakat dapat hidup sehat tanpa adanya pusat kebugaran, sebagaimana dialami oleh masyarakat kita selama ini termasuk yang diperkotaan. Bukankah masyarakat berpendapatan rendah juga dapat hidup sehat dengan berolahraga selain yang disediakan oleh Pusat Kebugaran yang modern. Bukankah munculnya jasa pusat kebugaran adalah karena pebisnis melihat adanya potensi yang disebabkan oleh permintaan yang cukup tinggi dari masyarakat kelas menengah ke atas. Ahli sangat yakin bahwa pengenaan pajak tersebut tidak akan menurunkan permintaan masyarakat modern perkotaan;

Mohon maaf jika ahli harus mengatakan bahwa gugatan ini tidak lebih dari sekedar upaya untuk mengurangi beban pajak kelompok tertentu dan masyarakat kelas menengah ke atas yang notabene mampu membayar beban pajak tersebut. Berbagai upaya untuk mengurangi beban pajak selalu dilakukan

oleh kelompok "mampu" termasuk dengan melakukan beberapa kali gugatan terhadap UU 28/2009 (UU PDRD: Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah) ini. Sepengetahuan ahli ini adalah gugatan yang keempat terhadap UU 28/2009. Pertama, gugatan terhadap objek "golf" dalam pajak hiburan, yang dikabulkan oleh Mahkamah Konstitusi, Kedua dan ketiga gugatan terhadap objek "alat berat" dalam Pajak Kendaraan Bermotor dan objek pajak air permukaan yang ditolak oleh Mahkamah Konstitusi. Keempat, gugatan ini, yaitu objek "pusat kebugaran" dalam objek pajak Hiburan;

Sungguh memprihatinkan memang, ketika kelompok masyarakat yang terkategori "mampu" ternyata melakukan berbagai upaya untuk mengurangi beban pajaknya termasuk dengan menggugat UU PDRD ini. Setelah membaca gugatan, ahli juga memahami bahwa yang dijadikan clasar untuk menggugat utamanya mengenai penempatan "pusat kebugaran" sebagai bagian pajak hiburan. Argumentasi para ahli yang dihadirkan penggugat kemudian melebar kepada manfaat olahraga, khususnya (pusat kebugaran) terhadap kesehatan fisik dan mental masyarakat. Dengan argumentasi itu kemudian pemohon meminta MK untuk menghapus "pusat kebugaran" dari daftar objek Pajak Hiburan. Sama persis seperti gugatan terhadap objek alat berat dalam Pajak Kendaraan Bermotor yang memunculkan berbagai argumen bahwa alat berat bukanlah kendaraan bermotor. Untuk kasus ini (alat berat) patut disyukuri bahwa ternyata MK kemudian memahami bahwa upaya memperkuat dan memperluas basis pajak daerah terhadap objek pajak yang memang "patut" dipajaki justru lebih penting dari pada "nama" objek pajak tersebut;

Ahli perlu menyampaikan bahwa negeri yang tercinta ini baru mampu mengumpulkan pajak pada tingkat 13% Produk Domestik Bruto, di mana 0,4% adalah disumbang oleh Pajak dan Retribusi Daerah. Dengan bahasa sederhana saya mengatakan bahwa baru 13% pendapatan kotor penduduk negeri ini dan hanya 0,4% disumbangkan oleh Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Sungguh sangat rendah, jika dibandingkan dengan negara tetangga Malaysia dan Thailand yang tingkat pajaknya adalah sekitar 18% PDB, apalagi jika dibandingkan dengan negara maju seperti Jepang dan Korea dengan tingkat pajaknya masing-masing sekitar 28% dan 26% PDB;

Padahal ketika UU PDRD ini dirancang untuk menggantikan UU 34/2000, secara keseluruhan terdapat semangat untuk meningkatkan tingkat pajak

Nasional dengan memperkuat Pendapatan Pemerintah Daerah. Penguatan pendapatan Pemerintah Daerah dilakukan dengan cara menambah jenis pajak daerah dan memperluas basis pajak termasuk menambah objek pajak. Dalam upaya penggalan objek pajak, begitu banyak jenis yang berpotensi untuk dimasukkan menjadi bagian dari objek pajak daerah. Namun, akhirnya pilihan politik dijatuhkan kepada objek pajak yang dinilai "patut" dikenai pajak termasuk objek pusat kebugaran;

Pengenaan pajak terhadap penyedia/pemakai jasa pusat kebugaran sudah sesuai dengan kriteria pajak daerah seperti objek yang jelas, kelayakan administrasi, efisiensi ekonomi, keadilan (*equity*), dll;

Meskipun pada dasarnya Negara dapat memaksakan pengenaan pajak terhadap objek apapun, namun sesungguhnya tidak mudah mencari objek pajak yang potensial, mudah diadministrasikan dan berketanjutan. Pusat kebugaran yang didirikan oleh pebisnis di wilayah perkotaan di samping berbagai objek pajak hiburan lainnya adalah sebuah potensi pendapatan negara yang jelas dan nyata. Pusat kebugaran di daerah perkotaan tersebut akan terus bertambah, seiring peningkatan kebutuhan dan perubahan gaya hidup masyarakat perkotaan akan sarana rekreasi dan olah raga. Objek pajaknya jelas dan tidak bisa disembunyikan. Seterusnya jenis pajak ini akan sangat mudah diadministrasi seperti objek pajak lainnya dengan sistem self-assessment. Ahli punya keyakinan bahwa objek pajak ini akan terus bertambah meskipun dikenai pajak oleh daerah;

Kalau dianalisis dari kriteria keadilan dalam perpajakan, ahli berpendapat bahwa tidak ada masalah memasukkan "pusat kebugaran" sebagai bagian dari objek pajak Hiburan. Definisi keadilan yang umum dikenal diperpajakan adalah keadilan vertikal dan keadilan horizontal. Keadilan vertikal diartikan sebagai "*unequal treatment of unequal*" (perlakuan tidak sama terhadap yang tidak sama). Dua objek pajak yang tidak sama (berbeda) diperlakukan secara berbeda pula. UU 28/2009 membedakan tarif maksimum bagi kelompok objek yang berbeda. Disinilah letak keadilan vertikal tersebut. Untuk objek pajak hiburan kesenian rakyat, tarif maksimum yang bisa dikenakan hanya 10% [Pasal 45 ayat (3)], sedangkan untuk objek pusat kebugaran, tarif maksimum adalah 35% [Pasal 45 ayat (1)];

Selain itu, aspek keadilan vertikal juga dikaitkan dengan kemampuan subjek/wajib pajak untuk membayar pajak. Artinya, dari sudut pandang keadilan vertikal, wajib pajak yang lebih mampu diperlakukan berbeda (dikenai pajak yang lebih tinggi) dari wajib/subjek pajak yang kurang mampu. Karena wajib/subjek pajak dari pusat kebugaran pada umumnya dapat dikategorikan kelompok yang mampu sehingga sesungguhnya pengenaan pajak tidak dipersoalkan dari sudut pandang keadilan vertikal. Artinya pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran menurut prinsip keadilan vertikal tidak ada masalah, karena diyakini tidak akan ada penduduk miskin yang akan memanfaatkan jasa pusat kebugaran tersebut;

Keadilan horizontal diartikan sebagai "*equal treatment of equal*" (perlakuan yang sama terhadap subjek/objek yang sama). UU PDRD, memberikan ruang tarif yang sama untuk objek/subjek pajak yang sama. Untuk Pajak Hiburan khususnya pusat kebugaran, tarif maksimum yang boleh ditetapkan daerah adalah 35%. Di sini ada potensi terjadinya perbedaan tarif antar daerah sebagai konsekuensi dari pemberian kekuasaan perpajakan ke daerah. Kebijakan daerah melalui Peraturan Daerah, bahkan dapat menetapkan tarif 0% untuk pusat kebugaran jika otoritas daerah menganggap pentingnya mendorong tumbuhnya pusat-pusat kebugaran;

Seterusnya pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran juga tidak melanggar kriteria *economic efficiency* (efisiensi ekonomi) atau sering juga disebut *economic neutrality* (netral secara ekonomi). Sebuah pajak dikatakan tidak efisien secara ekonomi jika menimbulkan dampak terhadap ekonomi, antara lain, misalnya menimbulkan ekonomi biaya tinggi dan mengakibatkan keengganan untuk berinvestasi. Kemudian yang dimaksud netral secara ekonomi adalah pajak tersebut tidak mengganggu efisiensi alokasi sumber daya ekonomi;

Pengusaha sering mengeluh terhadap pengenaan pajak yang mengakibatkan tambahan biaya produksi, yang tentunya akan mengurangi potensi profit. Pemerintah juga seringkali merasa kesulitan untuk menambah pendapatan negara/daerah karena rendahnya potensi pendapatan berbagai jenis pajak, sehingga cenderung mengenakan pajak yang tinggi bagi yang mudah dipajaki. Disinilah diperlukan analisis netralitas secara ekonomi;

Apabila pengenaan pajak terhadap pusat kebugaran ini memang berdampak terhadap aktivitas ekonomi/produksi disebuah wilayah/negara maka pemerintah harus mengevaluasi keberadaan pajak ini dan dapat mengajukan perubahan terhadap Undang-Undang. Namun sebelum itu, Pemerintahan Daerah terkait juga dapat mengubah Peraturan Daerahnya dengan mengecualikan Pusat Kebugaran dari objek pajak hiburan. Namun, sepanjang pengamatan dan pengetahuan ahli pengenaan pajak terhadap jasa pusat kebugaran masih jauh dari kemungkinan akan menurunkan niat pengusaha untuk berinvestasi dibidang ini;

Satu hal yang juga telah dilupakan adalah bahwa pengaturan lebih lanjut dari ketentuan UU PDRD adalah dengan Peraturan Daerah. UU PDRD memberikan keleluasaan kepada daerah untuk merinci objek pajak hiburan dan menetapkan tarif di bawah tarif maksimum. Di situlah otonomi daerah yang juga dijamin oleh UUD kita;

Kesimpulan

Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa argumen untuk mengeluarkan Pusat Kebugaran dari objek pajak hiburan sangat lemah. Pengenaan pajak terhadap jasa pusat kebugaran tidak dapat dianggap sebagai perlakuan diskriminatif terhadap penyedia/pemakai jasa tersebut. Pengenaan pajak terhadap Pusat Kebugaran tidak akan mengurangi hak hidup sehat lahir dan batin masyarakat banyak. Berbagai kriteria pajak telah dipenuhi seperti objek yang jelas, keadilan, efisiensi ekonomi;

SAKSI PEMERINTAH

1. H. Iwan Setiawandi

Memperhatikan Permohonan Uji Materi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah khususnya terkait penetapan pusat kebugaran sebagai objek pajak hiburan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 disampaikan keterangan sebagai berikut:

1. Alasan yang dapat dikutip oleh Saksi Fakta dari Kuasa Hukum Pemohon yang menyatakan bahwa Bidang Keolahragaan sebagai instrumen pembangunan nasional dalam mencerdaskan kehidupan bangsa melalui instrumen pembangunan dalam bidang keolahragaan merupakan upaya meningkatkan kualitas hidup manusia secara jasmaniah, rohaniah dan sosial

dalam mewujudkan masyarakat yang maju, adil, makmur, sejahtera dan demokratis berdasarkan Pancasila dan UUD 1945 yang dikaitkan dengan pendahuluan nomor 3, bahwa semangat mencerdaskan kehidupan bangsa dalam bidang keolahragaan terbentur dengan euforia Pemerintah dalam meningkatkan sumber pendapatan daerah melalui pembentukan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 khususnya Pasal 42 ayat (2) huruf i, bukan merupakan benturan terhadap tujuan negara untuk mencerdaskan kehidupan masyarakat dapat diukur dari pembayaran pajak diantaranya melalui Pajak Hiburan;

Selain itu penetapan Pasal 42 ayat (2) huruf i yang mengategorikan Pusat Kebugaran (Fitness Center) sebagai bidang keolahragaan tidaklah tepat karena bukan bagian dari cabang olah raga sebagaimana diakui oleh KONI Pusat (terlampir);

2. Fakta di lapangan bahwa Pusat Kebugaran (Fitness Center) menyediakan prasarana dan sarana untuk kebugaran untuk mencapai kondisi kebugaran dari pengunjung berbagai kalangan masyarakat luas yang mampu membayar sejumlah tertentu. Dengan demikian Pusat Kebugaran tidak secara khusus semata-mata ditujukan bagi kegiatan olahraga. Tempat-tempat Pusat Kebugaran (*fitness center*) kerap kali juga digunakan untuk relaksasi dari keadaan seseorang yang mengalami keguandahan atau kepenatan dengan maksud untuk menghibur baik fisik maupun psikis dengan tujuan menghilangkan keguandahan atau kepenatan yang dapat menimbulkan kesenangan, kegembiraan bagi pengunjung Pusat Kebugaran. Hal ini dibuktikan dari adanya fasilitas lain yang disediakan pengelola Pusat Kebugaran (*fitness center*) seperti karaoke, mini cafe, sauna, makanan dan minuman serta event hiburan lain;
3. Secara historis pusat kebugaran (*fitness center*) sudah merupakan objek Pajak Daerah dalam hal ini masuk ke dalam Pajak Hotel sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah *juncto* Pasal 38 ayat (1) huruf c Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001 tentang Pajak Daerah beserta penjelasannya;

Di Provinsi DKI Jakarta, pemungutan pajak pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek Pajak hotel telah dilaksanakan dengan data penerimaan pajak, sebagai berikut:

Tahun	Jumlah Wajib Pajak	Penerimaan
2009	2	425.150.720
2010	2	374.233.335

4. Alasan yang dapat dikutip oleh Saksi Fakta dari Kuasa Hukum Pemohon yang menyatakan pada angka 52 s.d angka 59 bahwa pajak atas pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai pembebanan kepada penyedia prasarana dan sarana pusat kebugaran (*fitness center*) maupun pengunjung dengan mengutip asas-asas *four maxim* atau *four canon* dari Adam Smith (1723-1790) kurang tepat, karena dalam setiap penyusunan kebijakan perpajakan (*tax policy*) sudah memperhatikan dan mempertimbangkan asas-asas sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith ataupun ahli perpajakan lainnya serta norma kepatutan atau kelayakan dalam penetapan jenis pajak; Asas *equity/kepatutan* merupakan keadilan yang bersifat khusus yang diterapkan pada suatu kasus tertentu (Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat, Hukum Pajak dan Permasalahannya, PT Refika Aditama, 2004, Bandung); Untuk *Asas Certainty* atau kepastian hukum, *Convenience of Payment*, dan *Economics of Collection* Saksi Fakta tidak berpendapat karena sudah merupakan asas perpajakan yang sudah diketahui secara umum.
5. Alasan yang dapat dikutip oleh Saksi Fakta dari Kuasa Hukum Pemohon yang menyatakan pada angka 50 huruf d, huruf e dan huruf f bahwa pembebanan pajak hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) berdampak pada penurunan pendapatan pengusaha, penurunan prestasi atlet, penurunan minat masyarakat merupakan alasan atau pendapat yang tidak berdasarkan fakta dan data;
- Dari data yang tercatat pada Dinas Pelayanan Pajak Provinsi DKI Jakarta bahwa jumlah Wajib Pajak yang terdaftar dan melakukan pembayaran pajak sejak tahun 2011 sampai dengan tahun 2013 terjadi peningkatan. Di sisi lain pengunjung Pusat Kebugaran juga meningkat hal ini dapat dilihat dari meningkatnya jumlah penerimaan Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) dengan kondisi tarif Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai berikut:

- a. Tarif Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*) sesuai ketentuan Peraturan Daerah Nomor 13 Tahun 2010 tentang Pajak Hiburan ditetapkan sebesar 10 % (sepuluh persen);
- b. Penerimaan Pajak Hiburan jenis pusat kebugaran (*fitness center*);

Tahun	Jumlah Wajib Pajak	Penerimaan (Rp)
2011	34	8.406.567.513
2012	48	22.253.123.158
2013 (s.d. Maret)	50	8.149.033.386

6. Pajak hiburan merupakan jenis pajak tidak langsung dan bersifat final yaitu di mana pajak dapat dibebankan kepada subyek pajak atau pengunjung Pusat Kebugaran (*forward shifting*) dan bukan merupakan objek PPN sehingga tidak merupakan pajak ganda. Pengenaan PPh sebagaimana dikutip oleh Kuasa Hukum Pemohon dapat Saksi Fakta jelaskan bahwa material PPh berbeda dengan material Pajak Hiburan di mana PPh dikenakan atas penghasilan pengusaha pusat kebugaran (*fitness center*) tidak termasuk Pajak Hiburan;

2. Drs. Suhartojo

- 1) Pemerintah Kota Surabaya telah melaksanakan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dengan telah ditetapkannya Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 4 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah pada tanggal 27 April 2011;
- 2) Berdasarkan UU Nomor 28 Tahun 2009 tersebut, pajak daerah yang dapat dipungut telah ditetapkan untuk kabupaten/kota sebanyak 11 jenis, dan jenis objek pajaknya juga telah ditetapkan. UU Nomor 28 Tahun 2009 mempunyai sifat *closed list*, artinya kabupaten/kota tidak boleh menambahkan jenis pajak maupun jenis objek pajaknya selain yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang;
- 3) Peraturan Daerah Nomor 4 Tahun 2011, mengatur pemungutan 8 jenis Pajak Daerah salah satunya Pajak Hiburan, pada Bab V, Bagian Kesatu Pasal 17 sampai dengan Pasal 23. Pada penyusunan peraturan daerah, Pasal-Pasal berkaitan pajak hiburan tersebut telah mengadopsi pada UU Nomor 28 Tahun 2009 bagian kesembilan mulai Pasal 42 sampai dengan Pasal 46 yang mengatur Pajak Hiburan.

Secara lengkap ketentuan yang mengatur Pajak Hiburan adalah sebagai berikut:

No	UU Nomor 28 Tahun 2009	No	Perda Nomor 4 Tahun 2011
1	<p>Pasal 42</p> <p>(1) Objek Pajak hiburan adalah jasa penyelenggaraan Hiburan dengan dipungut bayaran.</p> <p>(2) Hiburan sebagaimana dimaksud ayat (1) adalah:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. tontonan film; b. pagelaran kesenian, musik, tari dan/atau busana; c. kontes kecantikan, binaraga dan sejenisnya; d. pameran; e. diskotik, karaoke dan klab malam; f. sirkus, akrobat dan sulap; g. permainan bilyard, golf, dan bowling; h. pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan; i. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitnes center); dan j. pertandingan olahraga. <p>(3) Penyelenggaraan Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dikecualikan dengan peraturan Daerah.</p>	1	<p>Pasal 17</p> <p>(1) Dengan nama pajak hiburandipungut pajak atas penyelenggaraan hiburan.</p> <p>(2) Objek Pajak hiburan adalah jasa penyelenggaraan Hiburan dengan dipungut bayaran.</p> <p>(3) Termasuk objek pajak hiburan sebagaimana dimaksud ayat (2) meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. tontonan film; b. pagelaran kesenian, musik, tari dan/atau busana; c. kontes kecantikan, binaraga dan sejenisnya; d. pameran; e. diskotik, karaoke, dan klab malam; f. sirkus, akrobat, dan sulap; g. permainan bilyard, golf, dan bowling; h. pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan; i. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitnes center); dan j. pertandingan olahraga.
2	<p>Pasal 43</p> <p>(1) Subyek Pajak Hiburan adalah orang pribadi atau Badan yang menikmati Hiburan.</p> <p>(2) Wajib Pajak Hiburan adalah orang pribadi atau Badan yang menyelenggarakan Hiburan.</p>	2	<p>Pasal 18</p> <p>(1) Subyek pajak hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan.</p> <p>(2) Wajib pajak hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan hiburan.</p>
3	<p>Pasal 44</p> <p>(1) Dasar pengenaan Pajak Hiburan adalah jumlah uang yang diterima atau yang seharusnya diterima oleh penyelenggara Hiburan.</p> <p>(2) Jumlah uang yang seharusnya diterima sebagaimana dimaksud pada ayat (1) termasuk potongan harga dan tiket Cuma-Cuma yang</p>	3	<p>Pasal 19</p> <p>(1) Dasar pengenaan pajak hiburan adalah jumlah uang yang diterima atau yang seharusnya diterima oleh penyelenggara hiburan.</p> <p>(2) Jumlah uang yang seharusnya diterima sebagaimana dimaksud pada ayat (1) termasuk potongan harga dan tiket cuma-cuma</p>

	diberikan kepada penerima jasa hiburan.		yang diberikan kepada penerima jasa hiburan.
4	<p>Pasal 45</p> <p>(1) Tarif Pajak Hiburan ditetapkan paling tinggi sebesar 35% (tiga puluh lima persen).</p> <p>(2) Khusus untuk hiburan berupa pagelaran busana, kontes kecantikan, diskotik, karaoke, klab malam, permainan ketangkasan, panti pijat, dan mandi uap/spa, tarif pajak hiburan dapat ditetapkan paling tinggi sebesar 75% (tujuh puluh lima persen).</p> <p>(3) Khusus hiburan kesenian rakyat/tradisional dikenakan tarif hiburan ditetapkan paling tinggi sebesar 10 % (sepuluh persen).</p> <p>(4) Tarif Pajak Hiburan ditetapkan dengan Peraturan Daerah</p>	4	<p>Pasal 20</p> <p>Tarif pajak hiburan sebagai berikut :</p> <p>a. tontonan film ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen);</p> <p>b. pagelaran kesenian, musik, tari dan/atau busana ditetapkan sebesar 20% (dua puluh persen);</p> <p>c. pagelaran kesenian, musik, dan/atau tari yang bersifat tradisional yang perlu dilindungi dan dilestarikan karena mengandung nilai-nilai tradisi yang luhur dan kesenian yang bersifat kreatif yang bersumber dari kesenian tradisional ditetapkan sebesar 5% (lima persen);</p> <p>d. kontes kecantikan dan sejenisnya ditetapkan sebesar 35% (tiga puluh lima persen);</p> <p>e. kontes binaraga dan sejenisnya ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen);</p> <p>f. pameran seni budaya, seni ukir, barang seni, tumbuhan, satwa dan hasil produksi barang dan atau jasa lainnya ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen);</p> <p>g. pameran busana, komputer, elektronik, otomotif, property ditetapkan sebesar 20% (dua puluh persen);</p> <p>h. diskotik, karaoke dewasa, klab malam dan sejenisnya ditetapkan sebesar 50% (lima puluh persen);</p> <p>i. sirkus, akrobat, dan sulap dan ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen);</p> <p>j. permainan bilyard, golf, dan bowling ditetapkan sebesar 35% (tiga puluh lima persen);</p> <p>k. pacuan kuda dan kendaraan bermotor ditetapkan sebesar 20% (dua puluh persen);</p> <p>l. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa ditetapkan sebesar 50% (lima puluh persen);</p> <p>m. pusat kebugaran (<i>fitnes center</i>) ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen);</p>

			<p>n. pertandingan olahraga ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen);</p> <p>o. karaoke keluarga ditetapkan sebesar 35% (tigapuluh lima persen);</p> <p>p. permainan ketangkasan ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen).</p>
5	<p>Pasal 46</p> <p>(1) Besaran pokok pajak Hiburan yang terutang dihitung dengan mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 45 ayat (4) dengan dasar pengenaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44.</p> <p>(2) Pajak Hiburan yang terutang dipungut di wilayah daerah tempat hiburan diselenggarakan.</p>	5	<p>Pasal 21</p> <p>Besaran pokok pajak Hiburan yang terutang dihitung dengan mengalikan tarif pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 20 dengan dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19.</p>

		6	<p>Pasal 22</p> <p>(1) Wajib Pajak Hiburan wajib mencantumkan Pajak Hiburan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 20 dalam bukti transaksi yang diberikan kepada subyek Pajak Hiburan.</p> <p>(2) Dalam hal Wajib Pajak Hiburan tidak mencantumkan Pajak Hiburan dalam bukti transaksi yang diberikan kepada Subyek Pajak Hiburan maka jumlah pembayaran telah termasuk Pajak Hiburan.</p>
		7	<p>Pasal 23</p> <p>(1) Masa Pajak hiburan sebagai berikut:</p> <p>a. pajak hiburan (yang bersifat tetap) adalah jangka waktu yang lamanya 1 (satu) bulan kalender;</p> <p>b. Pajak hiburan (yang bersifat insidentil) ditetapkan dalam satuan hari sesuai dengan jangka waktu penyelenggaraan.</p> <p>(2) Saat terutangnya pajak hiburan terjadi pada saat dilakukan pembayaran dan/atau yang seharusnya dibayarkan kepada orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan atau pada saat disampaikan SPTPD.</p>

- 4) Seiring dengan diundangkannya UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah juga diundangkan UU Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Pada Pasal 4A ayat (3) huruf h UU Nomor 42 Tahun 2009 diatur bahwa "Jenis jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah jasa tertentu dalam kelompok jasa sebagai berikut: huruf h. jasa kesenian dan hiburan dan berlaku sejak 1 April 2010.

Berdasarkan ketentuan tersebut bahwa, jasa kesenian dan hiburan tidak dikenai (tidak pungut) PPN dan telah dilimpahkan kepada pemerintah kabupaten/kota menjadi Pajak Hiburan berdasarkan UU 28 Tahun 2009 yang berlaku sejak 1 Januari 2010;

- 5) Pemerintah Kota Surabaya melalui Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Kota Surabaya, sejak diundangkannya tanggal 27 April 2011 berdasarkan Perda 4 Tahun 2011, sejak bulan Mei 2011 telah memungut Pajak Hiburan untuk objek pajak pusat kebugaran (*fitness center*), yaitu:

No.	Tahun	Pendapatan (Rp)
1.	2011	2.150.560.086
2.	2012	2.773.247.740
3.	2013*)	762.119.126

*) realisasi penerimaan sampai dengan bulan Mei 2013

- 6) Karena itu fakta berkaitan pajak hiburan untuk objek pajak pusat kebugaran (*fitness center*) tersebut di atas adalah:
- Objek pajak pusat kebugaran (*fitness center*) yang berada di luar hotel sebelum berlakunya UU Nomor 28 Tahun 2009 dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dipungut oleh Kementerian Keuangan cq Direktorat Jenderal Pajak;
 - Pemerintah provinsi/kabupaten/kota berdasarkan UU Nomor 28 Tahun 2009 telah memungut objek pajak pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai Pajak Hiburan;
 - Wajib pajak untuk pusat kebugaran (*fitness center*) tidak mempermasalahkan pengenaan Pajak atas pusat kebugaran (*fitness center*);

- d. Untuk Kota Surabaya tarif pajak hiburan objek pusat kebugaran (*fitness center*) besarnya 10% (sepuluh persen);

[2.4] Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) menyampaikan keterangan lisan yang disampaikan dalam persidangan tanggal 30 April 2013, yang dilengkapi dengan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 21 Mei 2013, yang pada pokoknya sebagai berikut:

A. KETENTUAN UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2009 TENTANG PAJAK DAERAH DAN RETRIBUSI DAERAH (UU PDRD) YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UNDANG-UNDANG DASAR NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 1945

Para Pemohon dalam permohonannya mengajukan pengujian atas Pasal 42 ayat (2) huruf i pada frasa "*pusat kebugaran (fitness center)*" UU PDRD, yang selengkapnya berbunyi sebagai berikut:

- (1) *Objek pajak hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan dengan dipungut bayaran;*
- (2) *Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:*
- a. tontonan film;*
 - b. pagelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana;*
 - c. kontes kecantikan, binaraga, dan sejenisnya;*
 - d. pameran;*
 - e. diskotik, karaoke, klab malam, dan sejenisnya;*
 - f. sirkus, akrobat, dan sulap;*
 - g. permainan bilyar, golf, dan boling;*
 - h. pacuan kuda, kendaraan bermotor, dan permainan ketangkasan;*
 - i. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness center); dan*
 - j. pertandingan olahraga.*
- (3) *Penyelenggaraan hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dikecualikan dengan Peraturan Daerah;*

Para Pemohon beranggapan ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28I ayat (2), dan Pasal 28H ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945:

B. HAK DAN/ATAU KEWENANGAN KONSTITUSIONAL YANG DIANGGAP PARA PEMOHON TELAH DIRUGIKAN OLEH BERLAKUNYA UU PDRD

Para Pemohon dalam permohonan *a quo* mengemukakan bahwa hak konstitusionalnya telah dirugikan dan dilanggar atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan terjadi kerugian oleh berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa memasukkan pusat kebugaran (*fitness center*) dalam kategori hiburan merupakan diskriminasi terhadap pelaku industri yang menyediakan prasarana dan sarana untuk kegiatan olahraga dan karenanya bertentangan dengan konstitusi Republik Indonesia yang menghendaki adanya perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagaimana dijamin oleh Pasal 28D ayat (1) dan pasal 28I ayat (2) UUD 1945;
2. Bahwa pengaturan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD menyebabkan tidak semua orang mendapatkan kesempatan yang sama untuk hidup sejahtera lahir dan batin, dan karenanya bertentangan dengan konstitusi Republik Indonesia yang menghendaki adanya persamaan hak bagi setiap orang untuk hidup sejahtera lahir dan batin sebagaimana diakui oleh Pasal 28H ayat (1) UUD 1945;
3. Bahwa Pasal 42 ayat (2) UU PDRD merugikan hak-hak para Pemohon sebagai pengguna pusat kebugaran dan bertentangan dengan program Pemerintah melalui Kementerian Pemuda dan Olahraga untuk memajukan olahraga Indonesia. Pengkategorian pusat kebugaran sebagai suatu hiburan menimbulkan pula kerugian karena pencitraan yang salah dari masyarakat terhadap sifat pusat kebugaran sebagai tempat berolahraga dan bukan tempat hiburan. Hal ini secara tidak langsung menurunkan minat masyarakat untuk berolahraga di pusat kebugaran. Penurunan ini berdampak pada penurunan pendapatan dan berimplikasi pada kelesuan industri pusat kebugaran;
4. Bahwa asas hukum di bidang perpajakan menyatakan bahwa pengenaan pajak ganda terhadap satu objek pajak merupakan suatu hal yang keliru dan memberatkan wajib pajak. Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD menyebabkan

para Pemohon dikategorikan sebagai penyedia jasa hiburan dan harus menanggung pajak tambahan yang dikenakan oleh daerah sehingga menyebabkan terjadinya pembebanan pajak yang berlebihan kepada pelaku usaha jasa penyedia pusat kebugaran;

5. Bahwa pembentukan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD bertentangan dengan asas kepastian dan persamaan di hadapan hukum yang dilindungi oleh Pasal 28D ayat (1) dan 28I ayat (2) UUD 1945 dan asas persamaan hak untuk hidup sejahtera lahir dan batin sebagaimana diamanatkan Pasal 28H ayat (1) UUD 1945;

C. KETERANGAN DPR RI

Terhadap dalil para Pemohon sebagaimana diuraikan dalam permohonan *a quo*, DPR dalam penyampaian pandangannya terlebih dahulu menguraikan mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Kedudukan hukum (*legal standing*) para Pemohon

Kualifikasi yang harus dipenuhi oleh para Pemohon sebagai pihak telah diatur dalam ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disingkat UU Mahkamah Konstitusi), yang menyatakan bahwa "*Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang, yaitu:*

- a. *perorangan warga negara Indonesia;*
- b. *kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;*
- c. *badan hukum publik atau privat; atau*
- d. *lembaga negara."*

Hak dan/atau kewenangan konstitusional yang dimaksud ketentuan Pasal 51 ayat (1) tersebut, dipertegas dalam penjelasannya, bahwa "*yang dimaksud dengan "hak konstitusional" adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945."* Ketentuan Penjelasan Pasal 51 ayat (1) ini menegaskan, bahwa hanya hak-hak yang secara eksplisit diatur dalam UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 saja yang termasuk "hak konstitusional".

Oleh karena itu, menurut UU Mahkamah Konstitusi, agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum

(*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. kualifikasinya sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagaimana dimaksud dalam "Penjelasan Pasal 51 ayat (1)" dianggap telah dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang;

Mengenai parameter kerugian konstitusional, Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan tentang kerugian konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang harus memenuhi 5 (lima) syarat (*vide* Putusan Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Perlara Nomor 11/PUU-V/2007), yaitu sebagai berikut:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. bahwa hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu Undang-Undang yang diuji;
- c. bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian dan/atau kewenangan konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

Apabila kelima syarat tersebut tidak dipenuhi oleh para Pemohon dalam perkara pengujian Undang-Undang *a quo* maka Pemohon tidak memiliki kualifikasi kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai pihak Pemohon;

Menanggapi permohonan para Pemohon *a quo*, DPR berpandangan bahwa para Pemohon harus dapat membuktikan terlebih dahulu apakah benar para Pemohon sebagai pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan

konstitusionalnya dirugikan atas berlakunya ketentuan yang dimohonkan untuk diuji, khususnya dalam mengkonstruksikan adanya kerugian terhadap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagai dampak dari diberlakukannya ketentuan yang dimohonkan untuk diuji;

Terhadap kedudukan hukum (*legal standing*) tersebut, DPR menyerahkan sepenuhnya kepada Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang mulia untuk mempertimbangkan dan menilai apakah para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) atau tidak sebagaimana yang diatur oleh Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang tentang Mahkamah Konstitusi dan berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Perkara Nomor 011/PUU-V/2007;

2. Pengujian atas Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD

Terhadap permohonan pengujian Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD, DPR menyampaikan keterangan sebagai berikut:

- a. Bahwa pajak merupakan salah satu sumber untuk keperluan negara guna penyelenggaraan pemerintahan yang dibebankan kepada masyarakat. Oleh karenanya pengenaan pajak dan pungutan lain yang membebani masyarakat berdasarkan konstitusi harus didasarkan pada Undang-Undang. Hal tersebut yang menjadi salah satu dasar pembentukan UUD PDRD;
- b. Bahwa ketentuan Pasal 42 UU PDRD secara keseluruhan dimaksudkan untuk melakukan kegiatan kategorisasi pada objek-objek yang dapat dikenai pajak hiburan. Pengertian pajak hiburan telah ditentukan dalam Pasal 1 Angka 24 UU PDRD yaitu pajak atas penyelenggaraan hiburan, sedangkan pengertian hiburan juga telah ditentukan dalam Pasal 1 angka 25 UU PDRD, yaitu semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan dan/atau keramaian yang dinikmati dengan dipungut bayaran;
- c. Bahwa tujuan pengaturan objek pajak hiburan sebagaimana diatur dalam Pasal 42 UUD PDRD adalah rangka perluasan objek pajak untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dan kemandirian daerah. Tujuan tersebut tergambar dalam konsiderans menimbang Undang-Undang *a quo* yang menyebutkan "*bahwa pajak daerah dan retribusi daerah merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang penting guna membiayai pelaksanaan pemerintahan daerah. Guna meningkatkan pelayanan kepada*

masyarakat dan kemandirian daerah, perlu dilakukan perluasan objek pajak daerah dan retribusi daerah...”;

- d. Bahwa kebijakan pajak daerah dan retribusi daerah dilaksanakan berdasarkan prinsip demokrasi, pemerataan dan keadilan, peran serta masyarakat, dan akuntabilitas dengan memperhatikan potensi daerah. Tiap-tiap daerah mempunyai hak dan kewajiban untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya. Untuk menyelenggarakan pemerintahan tersebut, daerah berhak mengenakan pungutan kepada masyarakat sepanjang memenuhi ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang;
- e. Bahwa UU PDRD mendukung reformasi desentralisasi. Dengan ciri-ciri bahwa memberdayakan Pemerintah Daerah melalui penelitan otonomi daerah dengan akuntabilitas yang tinggi. Di dalam Undang-Undang ini, dianut openlis menjadi kluslis. Artinya, selain diberikan diskresi, daerah juga dibatasi di dalam memungut daerah yang hanya boleh dipungut berdasarkan yang tercantum di dalam undang-undang tersebut. UU PDRD memberikan ruang untuk menggali sumber-sumber pendapatan daerah yang memenuhi kriteria-kriteria yang ditentukan. Oleh karena itu, pajak atas hiburan yang memberikan definisi secara eksplisit, konsep, dan jelas mengenai pajak daerah. Di dalam ketentuan perpajakan, pemberian definisi yang disebut dengan *tax base* atau dasar pengenaan pajak, tidaklah selalu sejalan dengan definisi umum yang dikenal oleh masyarakat;
- f. Bahwa penyebutan tempat kebugaran (*fitness center*) dalam rincian Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD hendaknya dipahami dari sisi jenis kegiatan yang secara spesifik memerlukan tempat dan peralatan khusus serta dipungut bayaran termasuk di dalamnya panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (*fitness center*), sehingga seluruh jenis kegiatan-kegiatan tersebut menurut ketentuan Pasal 42 Undang-Undang *a quo* dikenai pajak hiburan jika dalam penyelenggaraannya dipungut bayaran, oleh karenanya tidak ada diskriminasi terhadap jenis kegiatan yang dilakukan di dalam pusat kebugaran;
- g. Bahwa menurut pandangan DPR pengenaan pusat kebugaran (*fitness center*) sebagai objek pajak hiburan sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf g UU PDRD sama sekali tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, karena pengaturan mengenai pusat kebugaran sebagai objek pajak hiburan telah dilakukan dengan berdasarkan pengakuan, jaminan,

perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, baik bagi para Pemohon maupun masyarakat sebagai subjek pajak pada umumnya. Bahwa di dalam Undang-Undang *a quo* telah diatur dan diberikan kepastian hukum mengenai pusat kebugaran sebagai objek pajak hiburan (pajak daerah), yaitu subjek pajak hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan (yang menikmati hiburan dapat berupa: yang bermain atau yang menonton), sedangkan wajib pajak hiburan adalah orang pribadi atau badan yang menyelenggarakan hiburan. Adapun dasar pengenaan pajak hiburan adalah jumlah uang yang diterima atau yang seharusnya diterima oleh penyelenggara hiburan;

- h. Berdasarkan hal-hal tersebut, DPR berpendapat bahwa pajak atas tempat atau pusat kebugaran sebagai pajak hiburan (pajak daerah) sudah tepat. Yang menjadi objek pajak hiburan di dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) huruf i UU PDRD adalah tempat atau pusat penyelenggaraan kegiatan kebugaran bukan olahraga yang dilakukan di dalam pusat kebugaran. Berdasarkan pertimbangan bahwa pusat kebugaran (*fitness center*) sebagaimana panti pijat, refleksi, dan mandi uap/spa memiliki nilai ekonomis yang tinggi. Pemilik tempat tersebut kemampuan membayar pajak bagi penanggung pajak yang memadai, serta telah memenuhi kriteria untuk ditetapkan menjadi objek pajak daerah. Oleh karena itu, sesuai dengan prinsip keadilan pemungutan pajak, yaitu berdasarkan daya pikul/kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) maka sudah terdapat *legal ratio* yang cukup beralasan apabila tempat kebugaran (*fitness center*) dikenai pajak;

Demikian keterangan DPR disampaikan untuk menjadi bahan pertimbangan bagi Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memeriksa, memutus, dan mengadili perkara *a quo* dan dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menolak permohonan para Pemohon untuk seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan para Pemohon tidak dapat diterima;
2. Menerima Keterangan DPR secara keseluruhan;
3. Menyatakan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28H ayat (1), dan 28I ayat (2) UUD 1945;
4. Menyatakan Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tetap mempunyai kekuatan hukum mengikat;

[2.5] Menimbang bahwa Pemohon dan Pemerintah menyampaikan kesimpulan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah masing-masing pada tanggal 17 Juni 2013 yang pada pokoknya para pihak menyatakan tetap dengan pendiriannya;

[2.6] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam berita acara persidangan, yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini;

3. PERTIMBANGAN HUKUM

[3.1] Menimbang bahwa maksud dan tujuan permohonan para Pemohon adalah memohon pengujian konstitusionalitas Pasal 42 ayat (2) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049, selanjutnya disebut UU 28/2009) terhadap Pasal 28D ayat (1), Pasal 28H ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945);

[3.2] Menimbang bahwa sebelum mempertimbangkan pokok permohonan, Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Mahkamah) terlebih dahulu akan mempertimbangkan:

- a. kewenangan Mahkamah untuk mengadili permohonan *a quo*;
- b. kedudukan hukum (*legal standing*) para Pemohon untuk mengajukan permohonan *a quo*;

Terhadap kedua hal tersebut, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

Kewenangan Mahkamah

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) UUD 1945, Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang

Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226, selanjutnya disebut UU MK), serta Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076, selanjutnya disebut UU 48/2009), salah satu kewenangan konstitusional Mahkamah adalah mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar;

[3.4] Menimbang bahwa oleh karena permohonan para Pemohon adalah pengujian konstitusionalitas norma Undang-Undang, *in casu* Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 terhadap Pasal 28D ayat (1), Pasal 28H ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 yang menjadi salah satu kewenangan Mahkamah, maka Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;

Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) para Pemohon

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya yang diberikan oleh UUD 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu Undang-Undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;

Dengan demikian, Pemohon dalam pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 harus menjelaskan dan membuktikan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;

- b. adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;

[3.6] Menimbang pula bahwa Mahkamah sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005, bertanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007, bertanggal 20 September 2007, serta putusan-putusan selanjutnya berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi lima syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.7] Menimbang bahwa berdasarkan uraian sebagaimana tersebut pada paragraf **[3.5]** dan paragraf **[3.6]** di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon dalam permohonan *a quo* sebagai berikut:

[3.7.1] Bahwa Pemohon I s.d. Pemohon III mendalilkan dirinya sebagai badan hukum privat, sedangkan Pemohon IV s.d. Pemohon XI mendalilkan dirinya perseorangan warga negara Indonesia. Para Pemohon pada pokoknya mendalilkan mempunyai hak konstitusional yang diatur dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28H ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan:

1. Pasal 28D ayat (1) UUD 1945:

Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.

2. Pasal 28H ayat (1) UUD 1945:

Setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan.

3. Pasal 28I ayat (2) UUD 1945:

Setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu.

Menurut para Pemohon, hak konstitusional tersebut telah dirugikan oleh berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 pada frasa “**pusat kebugaran (fitness center)**”, yang menyatakan, “*Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah: i. panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness center); dan*”

Dengan alasan yang pada pokoknya, sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon I s.d. Pemohon III sebagai pihak penyedia prasarana dan sarana olahraga dikategorikan sebagai penyedia jasa hiburan, sehingga harus menanggung pajak tambahan yang dikenakan oleh daerah;
2. Bahwa Pemohon IV s.d. Pemohon XI sebagai orang yang suka berolahraga kebugaran dikategorikan sebagai pihak yang menikmati jasa hiburan sehingga harus menanggung pajak tambahan yang dikenakan oleh daerah;

[3.7.2] Bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan putusan Mahkamah mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) serta dikaitkan dengan kerugian yang dialami oleh para Pemohon, Mahkamah mempertimbangkan kedudukan hukum (*legal standing*) para Pemohon sebagai berikut:

1. Pemohon I s.d. Pemohon III adalah badan hukum privat berbentuk perseroan terbatas yang dibuktikan dengan: a. Akta Notaris PPAT Muhammad Ridha,

- S.H. Nomor 03, bertanggal 17 November 2008, mengenai Akta Pernyataan Keputusan Para Pemegang Saham Setingkat Dengan Rapat Umum Pemegang Saham PT Exertainment Indonesia (vide bukti P-4a); b. Akta Notaris Muhammad Ridha, S.H. Nomor 213, bertanggal 13 Januari 2011, mengenai Akta Pernyataan Keputusan Para Pemegang Saham PT Exertainment Indonesia (vide bukti P-4b); c. Akta Notaris PPAT Marce Krisna Moerni, S.H. Nomor 49, bertanggal 27 Agustus 2008, mengenai Pernyataan Keputusan Rapat Umum Luar Biasa Para Pemegang Saham Perseroan Terbatas "PT Fitindo Sehat Sempurna" (vide bukti P-4c); dan d. Akta Notaris Netty Maria Machdar, S.H. Nomor 17, bertanggal 8 April 2008, mengenai Pernyataan Keputusan Rapat PT Adhia Relaksindo. Perusahaan tersebut menyediakan prasarana dan sarana kegiatan olahraga berupa pusat kebugaran (*fitness center*) termasuk jasa *personal trainer* dan program-program latihan khusus seperti aerobik, kelas sepeda statis, pilates, dan yoga;
2. Pemohon IV s.d. Pemohon XI adalah perseorangan warga negara Indonesia yang dibuktikan dengan kartu tanda penduduk (vide bukti P-4e s.d. bukti P-4L). Pemohon IV s.d. Pemohon XI memiliki kepentingan yang sama sebagai orang yang suka berolahraga yang menggunakan pusat kebugaran (*fitness center*);

[3.7.3] Bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, menurut Mahkamah, Pemohon I s.d. Pemohon III adalah badan hukum privat berbentuk perseroan yang menyediakan prasarana dan sarana kegiatan olahraga berupa pusat kebugaran (*fitness center*), sedangkan Pemohon IV s.d. Pemohon XI adalah perseorangan warga negara Indonesia yang memiliki kepentingan sama menggunakan pusat kebugaran (*fitness center*) untuk berolahraga. Para Pemohon secara potensial dirugikan oleh berlakunya Pasal 42 ayat (2) huruf i UU 28/2009 karena harus memikul beban pajak tambahan, sementara bidang olahraga lain tidak dikenakan beban pajak tambahan, sehingga para Pemohon telah mendapatkan perlakuan diskriminatif dalam hal membayar kewajiban pajak kepada Pemerintah. Apabila permohonan para Pemohon dikabulkan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Oleh karena itu, menurut Mahkamah, para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;

[3.8] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*, dan para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*, maka selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan;

Pokok Permohonan

Pendapat Mahkamah

[3.9] Menimbang bahwa sebelum mempertimbangkan lebih lanjut pokok permohonan, Mahkamah terlebih dahulu mempertimbangkan bukti-bukti surat/tulisan yang diajukan oleh Pemohon yang diberi tanda bukti P-7a sampai dengan bukti P-14;

Menurut Mahkamah, Pasal 20 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/PMK/2005 tentang Pedoman Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang menyatakan, "*Pemeriksaan alat bukti surat atau tulisan yang berupa fotokopi meliputi: a. materai; b. legalisasi dan/atau pencocokan dengan surat aslinya.*" Setelah mencermati dan memeriksa dengan saksama, ternyata bukti-bukti tersebut tidak dimateraikan sebagaimana mestinya. Pasal 36 ayat (4) UU MK menyatakan, "*Mahkamah Konstitusi menentukan sah atau tidak sahnya alat bukti dalam persidangan Mahkamah Konstitusi*", dan Pasal 37 UU MK menyatakan, "*Mahkamah Konstitusi menilai alat-alat bukti yang diajukan ke persidangan dengan memperhatikan persesuaian antara alat bukti yang satu dengan alat bukti yang lain*". Dengan demikian, menurut Mahkamah, alat bukti surat atau tulisan yang tidak dimateraikan bukanlah alat bukti yang sah. Mahkamah akan mempertimbangkan permohonan Pemohon, keterangan Pemerintah, keterangan DPR, bukti-bukti Pemohon, keterangan ahli dan saksi yang diajukan oleh Pemohon dan Pemerintah, serta kesimpulan hanya berdasarkan pada fakta persidangan;

[3.10] Menimbang bahwa para Pemohon memohon pengujian konstitusionalitas frasa "*pusat kebugaran (fitness center)*" dalam Pasal 42 ayat (2)

huruf i UU 28/2009 yang selengkapnya menyatakan, "*Hiburan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah: (i) panti pijat, refleksi, mandi uap/spa, dan pusat kebugaran (fitness center)*" bertentangan dengan UUD 1945 dan oleh karena itu tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, dengan alasan yang pada pokoknya adalah:

- a. adanya diskriminasi terhadap pusat kebugaran sebagai pelaku usaha dalam industri olahraga dengan penyedia sarana dan prasarana olahraga lainnya;
- b. menyebabkan tidak semua orang mendapat kesempatan yang sama untuk hidup sejahtera lahir dan batin;
- c. pajak yang dikenakan pada pusat kebugaran bertentangan dengan ketentuan Undang-Undang yang lain yang menentukan adanya program Pemerintah melalui Kementerian Pemuda dan Olahraga untuk memajukan olahraga;
- d. bertentangan dengan asas hukum bidang perpajakan, yakni pengenaan pajak ganda terhadap suatu objek pajak;

[3.11] Menimbang bahwa untuk alasan tersebut pada huruf a, para Pemohon juga mengutip sebagian pertimbangan Mahkamah dalam Putusan Nomor 52/PUU-IX/2011, tertanggal 10 Juli 2012, yang antara lain mempertimbangkan, "*Setiap cabang olahraga memang memiliki sifat menghibur, baik menghibur pemainnya ataupun penonton yang menyaksikan. Dengan demikian, seharusnya pemungutan pajak hiburan tidak hanya terbatas pada olahraga "Golf" semata, melainkan terhadap seluruh cabang olahraga.*" Selanjutnya para Pemohon juga mengutip pertimbangan Mahkamah, "*.....Sebagaimana telah diuraikan di atas, golf adalah salah satu jenis olahraga prestasi yang dipertandingkan baik dalam tingkat nasional maupun internasional. Selain itu harus diakui pula bahwa orang bermain golf ada juga yang tidak untuk tujuan prestasi, melainkan untuk tujuan kesehatan, rekreasi, dan lain lain. Oleh karena itu, golf tidak dapat dikelompokkan sebagai sebuah hiburan semata-mata, sehingga dapat dikenai pajak hiburan*";

Menurut Mahkamah dalam pusat kebugaran memang ada aspek olahraganya, akan tetapi faktor hiburannya lebih menonjol. Pusat kebugaran bukan merupakan pelayanan kesehatan. Mereka yang memanfaatkan jasa pusat kebugaran pada umumnya adalah anggota dari pusat kebugaran itu sendiri yang

mempunyai tingkat pendapatan tertentu, yang fungsinya lebih untuk pemenuhan gaya hidup atau hiburan yang menjadi kecenderungan kelompok tertentu. Penyediaan prasarana untuk hiburan yang melengkapi dan menyertai pusat kebugaran seperti karaoke, kafe mini, makanan dan minuman, mandi uap, sarana *game on-line*, dan/atau fasilitas hiburan lainnya menunjukkan bahwa faktor hiburannya yang lebih menonjol. Dengan demikian, Mahkamah menilai, jikalau semata-mata untuk kesehatan dalam berolahraga tidak selalu memerlukan pembayaran tertentu sebagaimana halnya dalam pusat kebugaran. Hal tersebut dapat dilakukan misalnya dengan olahraga berjalan kaki. Berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, dalil para Pemohon tidak beralasan menurut hukum;

[3.12] Menimbang bahwa terhadap dalil para Pemohon pada huruf b, menurut Mahkamah, tidak semua orang untuk hidup sejahtera lahir batin harus menjadi anggota atau pelanggan pusat kebugaran. Hanya sekelompok orang tertentu dengan pendapatan tertentu pula yang menjadi anggota pusat kebugaran karena masyarakat tahu secara pasti bahwa pusat kebugaran adalah suatu tempat berbayar. Masyarakat yang berpendapatan relatif rendah dapat juga hidup sejahtera dan berolahraga dengan menggunakan sarana lain, bukan sarana yang disediakan oleh pusat kebugaran yang harus berbayar dengan relatif mahal. Menurut Mahkamah, pusat kebugaran adalah arena rekreasi sehat berbayar. Dalam perkembangannya, pusat kebugaran semakin diminati oleh masyarakat berpendapatan tertentu dan tumbuh berkembang di pusat-pusat bisnis. Hal itu menunjukkan bahwa pusat kebugaran adalah area bisnis, dalam hal ini bisnis hiburan yang menguntungkan dan karena itu adalah wajar apabila dikenakan pajak, dalam hal ini pajak hiburan. Dengan demikian, dalil para Pemohon *a quo* tidak beralasan menurut hukum;

[3.13] Menimbang bahwa dalil para Pemohon pada huruf c, bahwa pajak yang dikenakan pada pusat kebugaran bertentangan dengan program Pemerintah untuk memajukan olahraga, karena olahraga menurut Pasal 1 angka 4 Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2005 tentang Sistem Keolahragaan Nasional (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 89, Tambahan Lembaran Negara Republik

Indonesia Nomor 4535) menyatakan, “*Olahraga adalah segala kegiatan yang sistematis untuk mendorong, membina, serta mengembangkan potensi jasmani, rohani, dan sosial*”, sehingga terjadi pertentangan antara kedua Undang-Undang tersebut yang menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan. Menurut Mahkamah ketentuan dalam kedua Undang-Undang tersebut tidak dapat dimaknai demikian, sebab pengenaan pajak hiburan terhadap pusat kebugaran disebabkan karena tujuan utama pusat kebugaran adalah untuk hiburan dan bertujuan untuk kepentingan ekonomi. Dengan mencermati Pasal 42 ayat (1) UU 28/2009 yang menyatakan, “*Objek Pajak Hiburan adalah jasa penyelenggaraan Hiburan dengan dipungut bayaran*”, jelas sekali bahwa yang dikenai pajak adalah hiburannya. Dengan demikian, dalil para Pemohon *a quo* tidak beralasan menurut hukum;

[3.14] Menimbang bahwa terhadap dalil para Pemohon bahwa pengenaan pajak hiburan terhadap pusat kebugaran adalah merupakan pajak ganda terhadap objek yang sama yang memberatkan para Pemohon dan bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan, menurut Mahkamah, untuk pengenaan pajak ganda, baik subjek maupun objek pajaknya harus sama. Jikalau subjeknya sama dikenai pajak untuk objek yang berbeda maka itu bukanlah pajak ganda. Demikian pula apabila objek sama akan tetapi subjeknya berbeda maka hal itu bukanlah pajak ganda. Dalam hubungannya dengan dalil para Pemohon tentang adanya beberapa jenis pajak yang dikenakan kepada (subjek) para Pemohon, yakni biaya yang dikeluarkan untuk jasa pengerjaan, yaitu biaya jasa kebersihan, jasa konsultan, jasa keamanan, biaya *royalty*, penggunaan hak cipta, bunga, pinjaman, biaya sewa tempat di pusat kebugaran, termasuk listrik, alat pendingin (*air conditioner*), dan biaya servis (*service charge*), pajak atas gaji karyawan merupakan objek yang lain dari pajak hiburan. Hal itu berarti bahwa subjek pajaknya adalah para Pemohon, akan tetapi objek pajaknya berbeda, yakni pajak hiburan, sehingga tidak benar sebagai pajak ganda. Dengan demikian, dalil para Pemohon *a quo* tidak beralasan menurut hukum;

[3.15] Menimbang bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, menurut Mahkamah, dalil para Pemohon tidak beralasan menurut hukum;

4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum sebagaimana diuraikan di atas, Mahkamah berkesimpulan:

- [4.1]** Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;
- [4.2]** Para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3]** Dalil para Pemohon tidak terbukti dan tidak beralasan menurut hukum;

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili,

Menyatakan menolak permohonan para Pemohon untuk seluruhnya.

Demikian diputuskan dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh sembilan Hakim Konstitusi, yaitu M. Akil Mochtar, selaku Ketua merangkap Anggota, Achmad Sodiki, Hamdan Zoelva, Arief Hidayat, Muhammad Alim, Maria Farida Indrati, Harjono, Ahmad Fadlil Sumadi, dan Anwar Usman, masing-masing sebagai Anggota, pada **hari Senin, tanggal delapan, bulan Juli, tahun dua ribu tiga belas**, dan diucapkan dalam sidang pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada **hari Kamis, tanggal enam, bulan Maret, tahun dua ribu empat belas**, selesai diucapkan **pukul 15.18 WIB**, oleh delapan Hakim Konstitusi, yaitu Hamdan Zoelva selaku Ketua merangkap Anggota, Arief Hidayat, Muhammad Alim, Harjono, Maria Farida Indrati, Ahmad Fadlil Sumadi, Patrialis Akbar, dan

Anwar Usman, masing-masing sebagai Anggota, dengan didampingi oleh Dewi Nurul Savitri sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh para Pemohon dan/atau kuasanya, Pemerintah atau yang mewakili, dan Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili.

KETUA,

ttd

Hamdan Zoelva

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd

Arief Hidayat

ttd

Harjono

ttd

Ahmad Fadlil Sumadi

ttd

Muhammad Alim,

ttd

Maria Farida Indrati

ttd

Patrialis Akbar

ttd

Anwar Usman

PANITERA PENGGANTI,

ttd

Dewi Nurul Savitri