JIHHP: Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora dan Politik
E-ISSN: 2747-1993
P-ISSN: 2747-2000
https://dinastirev.org/JIHHP dinasti.info@gmail.com +62 811 7404 455
DOI: https://doi.org/10.38035/jihhp.v6i5
https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/
Received: 26 Juli 2026 | **Revised**: 13 Agustus 2026 | **Accepted**: 20 Agustus 2026

Politik Hukum Pemungutan PBJT dan PPN atas Jasa Kesenangan dalam Pengembangan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional

La Muin Boy[1], Mohammad Saleh[2]
[1] Universitas Narotama, Surabaya, Indonesia, boypumalestari@gamil.com
[2] Universitas Narotama, Surabaya, Indonesia, saleh.nwa@gmail.com

Corresponding Author: boypumalestari@gamil.com

Abstract: *The tourism sector constitutes a strategic instrument in national economic development due to its significant contribution to economic growth, regional income, foreign exchange earnings, and employment opportunities. However, the development of National Strategic Tourism Areas (Kawasan Strategis Pariwisata Nasional/KSPN) continues to face juridical problems concerning the synchronization of tax regulations, particularly between Value Added Tax (VAT) and Certain Goods and Services Tax (PBJT) imposed on entertainment and leisure services. The problem arises because both taxes share similar characteristics as consumption taxes, thereby creating the potential for overlapping taxation and double taxation against tourism business actors. This study aims to analyze the legal regulation governing the collection of PBJT and VAT on leisure services within KSPN and to examine the legal implications arising from the lack of synchronization between both tax regimes. This research employs a normative juridical method through statutory, conceptual, and analytical approaches by examining primary and secondary legal materials related to taxation and tourism law. The findings indicate that the regulatory framework between the Law on Harmonization of Tax Regulations and the Law on Fiscal Relations between Central and Regional Governments has not yet established a clear limitation regarding tax objects subject to VAT and PBJT. Consequently, such disharmony creates legal uncertainty, increases the risk of double taxation, raises business operational costs, and weakens the competitiveness of Indonesia's tourism sector. Therefore, harmonization of taxation regulations is urgently required to establish legal certainty, tax justice, and sustainable tourism development.*

Keywords: *PBJT, VAT, Leisure Services, Tourism Law, Legal Synchronization*

Abstrak: Sektor pariwisata merupakan instrumen strategis dalam pembangunan ekonomi nasional karena berkontribusi terhadap pertumbuhan ekonomi, peningkatan devisa negara, pendapatan daerah, dan penciptaan lapangan kerja. Namun demikian, pengembangan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional (KSPN) masih menghadapi persoalan yuridis terkait sinkronisasi pengaturan perpajakan antara Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) dan Pajak Pertambahan

Nilai (PPN) atas jasa kesenangan atau jasa hiburan. Persoalan tersebut muncul karena kedua jenis pajak memiliki karakteristik yang sama sebagai pajak atas konsumsi sehingga berpotensi menimbulkan *overlapping taxation* maupun *double taxation* terhadap pelaku usaha pariwisata. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan hukum pemungutan PBJT dan PPN atas jasa kesenangan di KSPN serta mengkaji implikasi hukum dari ketidaksinkronan kedua rezim perpajakan tersebut. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual, dan pendekatan analitis melalui pengkajian bahan hukum primer dan sekunder yang berkaitan dengan hukum perpajakan dan hukum kepariwisataan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaturan antara Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan Undang-Undang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah belum memberikan batasan yang tegas mengenai objek pajak yang dikenakan PPN maupun PBJT. Kondisi tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum, potensi pajak berganda, peningkatan beban operasional usaha, serta menurunkan daya saing sektor pariwisata nasional.

Kata Kunci: PBJT, PPN, Jasa Kesenangan, Hukum Pariwisata, Sinkronisasi Hukum

PENDAHULUAN

Sektor pariwisata merupakan salah satu instrumen strategis dalam pembangunan ekonomi nasional karena memiliki kontribusi signifikan terhadap pertumbuhan ekonomi, peningkatan devisa negara, penciptaan lapangan kerja, serta penguatan pendapatan asli daerah. Dalam kerangka pembangunan nasional, pemerintah menempatkan pariwisata sebagai sektor prioritas melalui pengembangan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional (KSPN) yang diarahkan untuk meningkatkan daya saing destinasi wisata, memperluas investasi, serta mendorong pemerataan pembangunan ekonomi di berbagai daerah. Pengembangan sektor pariwisata tersebut pada hakikatnya tidak hanya berkaitan dengan pembangunan infrastruktur dan promosi wisata, tetapi juga berkaitan erat dengan kebijakan fiskal negara, khususnya dalam bidang perpajakan.

Dalam perspektif negara kesejahteraan (*welfare state*), negara memiliki kewajiban konstitusional untuk menjamin kesejahteraan masyarakat melalui penyediaan pelayanan publik, pembangunan infrastruktur, serta penguatan sektor ekonomi produktif. Untuk mewujudkan tujuan tersebut, negara membutuhkan sumber pembiayaan yang salah satunya berasal dari sektor perpajakan. Pajak pada dasarnya memiliki fungsi *budgetair* sebagai sumber penerimaan negara maupun daerah, sekaligus fungsi *regulerend* sebagai instrumen pengaturan sosial dan ekonomi. Oleh karena itu, kebijakan perpajakan di sektor pariwisata harus dirancang secara proporsional agar mampu meningkatkan penerimaan negara tanpa menghambat pertumbuhan industri pariwisata itu sendiri.

Dalam sistem perpajakan Indonesia, pengenaan pajak terhadap kegiatan usaha di sektor pariwisata dan hiburan diatur melalui dua rezim perpajakan yang berbeda, yakni Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagai pajak pusat dan Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) sebagai pajak daerah. PPN diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menegaskan bahwa konsumsi barang dan jasa tertentu pada prinsipnya dikenakan pajak sebagai bagian dari optimalisasi penerimaan negara. Sementara itu, PBJT diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (UU HKPD) sebagai bentuk reformulasi pajak daerah yang sebelumnya dikenal sebagai pajak hiburan.

Melalui UU HKPD, PBJT mencakup beberapa objek pajak, antara lain makanan dan minuman, jasa perhotelan, tenaga listrik, jasa parkir, serta jasa kesenian dan hiburan. Dalam ketentuan tersebut, tarif PBJT atas jasa kesenian dan hiburan pada umumnya ditetapkan paling

tinggi sebesar 10%. Akan tetapi, terhadap jenis hiburan tertentu seperti diskotek, karaoke, klub malam, bar, dan spa, pemerintah daerah diberikan kewenangan untuk menetapkan tarif yang jauh lebih tinggi, yaitu paling rendah 40% dan paling tinggi 75%. Ketentuan tersebut menimbulkan polemik karena dinilai berpotensi menciptakan beban fiskal yang tinggi bagi pelaku usaha pariwisata dan hiburan, khususnya pada wilayah yang bergantung pada sektor wisata sebagai penggerak ekonomi daerah.

Permasalahan menjadi semakin kompleks ketika jasa hiburan atau jasa kesenangan tertentu juga berpotensi dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagai objek pajak pusat. Kondisi tersebut menimbulkan persoalan mengenai batasan objek pajak antara PPN dan PBJT, terutama terkait kemungkinan terjadinya tumpang tindih pengenaan pajak (*overlapping taxation*) maupun pajak berganda (*double taxation*). Secara normatif, sistem perpajakan seharusnya disusun berdasarkan asas kepastian hukum, keadilan, dan efisiensi administrasi perpajakan. Akan tetapi, dualisme pengaturan antara pajak pusat dan pajak daerah justru berpotensi menimbulkan disharmoni regulasi yang berdampak pada ketidakpastian hukum bagi pelaku usaha di sektor pariwisata.

Di sisi lain, keberadaan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional semestinya memperoleh dukungan kebijakan fiskal yang kondusif guna meningkatkan daya tarik investasi dan memperkuat daya saing destinasi wisata Indonesia. Namun dalam praktiknya, implementasi PBJT di berbagai daerah menunjukkan adanya disparitas tarif yang cukup signifikan karena pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk menetapkan tarif melalui peraturan daerah sesuai rentang yang diberikan undang-undang. Variasi tarif tersebut berpotensi menciptakan ketimpangan beban pajak antar daerah serta mempengaruhi iklim usaha dan investasi di sektor pariwisata.

Problematika tersebut tercermin dalam praktik pemungutan pajak di wilayah wisata Raja Ampat, Papua. Asosiasi Jaringan Kapal Rekreasi (JANGKAR) melalui surat Nomor 047/K.JANGKAR/XI/2025 tanggal 27 November 2025 menyampaikan keberatan terhadap kebijakan Badan Pengelola Pajak dan Retribusi Daerah Kabupaten Raja Ampat yang menetapkan kapal rekreasi sebagai restoran sehingga diwajibkan memungut PBJT atas penjualan makanan dan minuman di atas kapal. Kebijakan tersebut dipersoalkan karena dianggap tidak memiliki dasar klasifikasi objek pajak yang jelas serta berpotensi menimbulkan pengenaan pajak ganda dengan PPN yang telah dipungut berdasarkan ketentuan perpajakan pusat. Kasus tersebut menunjukkan adanya persoalan sinkronisasi norma antara rezim perpajakan pusat dan daerah dalam menentukan objek pajak atas jasa pariwisata dan jasa kesenangan.

Secara teoritis, disharmoni pengaturan perpajakan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah dapat menimbulkan konflik kewenangan, ketidakpastian hukum, serta ketidakefisienan sistem perpajakan nasional. Dalam perspektif hukum pajak, suatu objek pajak seharusnya tidak dikenakan dua jenis pajak dengan karakteristik yang serupa apabila tidak terdapat dasar pengaturan yang jelas dan sinkron. Oleh karena itu, harmonisasi antara PPN dan PBJT menjadi penting untuk mewujudkan sistem perpajakan yang adil, proporsional, serta mendukung pembangunan ekonomi nasional dan daerah secara berkelanjutan.

Berdasarkan uraian tersebut, terlihat bahwa pengaturan pemungutan PBJT dan PPN atas jasa kesenangan di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional masih menghadapi persoalan normatif maupun implementatif, khususnya terkait sinkronisasi objek pajak, kewenangan pemungutan, dan potensi beban pajak berganda terhadap pelaku usaha pariwisata. Kondisi tersebut menjadikan kajian mengenai sinkronisasi hukum pemungutan Pajak Barang dan Jasa Tertentu dan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa kesenangan di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional penting untuk dilakukan guna menemukan formulasi pengaturan yang harmonis, menjamin kepastian hukum, serta menciptakan iklim investasi dan usaha pariwisata yang berkeadilan.

Berdasarkan uraian tersebut, rumusan masalah penelitian ini adalah: 1) Bagaimana pengaturan hukum pemungutan Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas jasa kesenangan di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional? 2) Bagaimana implikasi hukum dari ketidaksinkronan pengaturan PBJT dan PPN terhadap kepastian hukum dan beban pajak bagi pelaku usaha pariwisata?

METODE

Penelitian hukum pada hakikatnya suatu proses dan dinamika yang sistematis serta terencana dalam menentukan kaidah-kaidah hukum, norma-norma hukum, prinsip-prinsip hukum, yurisprudensi hukum dan doktrin-doktrin hukum yang bertujuan untuk menyelesaikan dan memberikan jawaban atas isu-isu hukum yang dihadapi secara kontekstual. Penelitian ini menggunakan metode penelitian yuridis normatif, mengkaji atau menganalisis bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder dengan memahami hukum sebagai seperangkat peraturan atau norma-norma positif di dalam sistem Perundang-Undangan yang mengatur mengenai kehidupan manusia.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengaturan Hukum Pemungutan Pajak Barang Dan Jasa Tertentu (PBJT) Dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Atas Jasa Kesenangan Di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional

Sistem perpajakan Indonesia secara konstitusional didasarkan pada ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus diatur dengan undang-undang. Ketentuan tersebut menjadi dasar yuridis bahwa negara memiliki kewenangan atributif untuk melakukan pemungutan pajak sebagai instrumen pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional. Dalam implementasinya, kewenangan perpajakan tersebut dibagi antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah berdasarkan prinsip desentralisasi fiskal sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (UU HKPD). Melalui pengaturan tersebut, pemerintah pusat berwenang memungut pajak nasional seperti Pajak Pertambahan Nilai (PPN), sedangkan pemerintah daerah diberikan kewenangan memungut Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) sebagai bagian dari pajak daerah kabupaten/kota.

Pengaturan mengenai Pajak Pertambahan Nilai secara normatif diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Berdasarkan Pasal 1 angka 1 UU PPN, PPN merupakan pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam daerah pabean yang dikenakan secara bertingkat pada setiap jalur produksi dan distribusi. Selanjutnya, Pasal 4 ayat (1) huruf c UU PPN menentukan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha. Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa secara prinsip seluruh jasa merupakan objek PPN kecuali jasa tertentu yang secara tegas dikecualikan oleh undang-undang.

Pengecualian objek jasa dari pengenaan PPN diatur dalam Pasal 4A ayat (3) UU PPN yang menentukan beberapa jenis jasa yang tidak dikenakan PPN, seperti jasa kesehatan medis, jasa pendidikan, jasa keuangan, jasa asuransi, dan jasa sosial. Akan tetapi, ketentuan tersebut tidak secara eksplisit mengatur jasa hiburan atau jasa kesenangan sebagai jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Dalam konteks ini, jasa hiburan pada dasarnya tetap memiliki potensi dikualifikasikan sebagai Jasa Kena Pajak sepanjang tidak termasuk kategori jasa yang dikecualikan berdasarkan undang-undang. Selain itu, ketentuan mengenai tarif PPN

diatur dalam Pasal 7 ayat (1) UU HPP yang menetapkan tarif PPN sebesar 11% dan dapat berubah paling rendah 5% serta paling tinggi 15% sesuai kebijakan fiskal nasional.

Di sisi lain, pengaturan mengenai Pajak Barang dan Jasa Tertentu diatur secara khusus dalam Bab II Bagian Ketujuh UU HKPD. Berdasarkan Pasal 50 ayat (1) UU HKPD, PBJT merupakan pajak yang dibayarkan oleh konsumen akhir atas konsumsi barang dan/atau jasa tertentu. Kemudian Pasal 51 ayat (1) UU HKPD menentukan bahwa objek PBJT terdiri atas makanan dan/atau minuman, tenaga listrik, jasa perhotelan, jasa parkir, serta jasa kesenian dan hiburan. Dalam konteks tersebut, jasa hiburan ditempatkan sebagai objek pajak daerah yang dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota guna meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Ketentuan tersebut sekaligus menunjukkan bahwa PBJT memiliki karakteristik sebagai pajak atas konsumsi daerah yang substansinya serupa dengan karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi nasional.

Pengaturan lebih lanjut mengenai jasa kesenian dan hiburan sebagai objek PBJT diatur dalam Pasal 55 UU HKPD yang menyebutkan bahwa jasa kesenian dan hiburan meliputi jasa penyediaan atau penyelenggaraan semua jenis tontonan, pertunjukan, permainan, rekreasi, dan/atau keramaian untuk dinikmati. Selanjutnya, Pasal 58 ayat (2) UU HKPD mengatur bahwa khusus untuk jasa hiburan tertentu berupa diskotek, karaoke, klub malam, bar, dan mandi uap/spa dikenakan tarif PBJT paling rendah 40% dan paling tinggi 75%. Ketentuan tersebut kemudian ditindaklanjuti oleh pemerintah daerah melalui pembentukan peraturan daerah masing-masing sebagaimana diamanatkan Pasal 94 UU HKPD yang memberikan kewenangan kepada daerah untuk menetapkan tarif pajak daerah dalam batas yang ditentukan undang-undang.

Selain UU HKPD, pengaturan teknis mengenai pajak daerah juga diatur melalui Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dalam ketentuan tersebut dijelaskan mekanisme pemungutan PBJT, dasar pengenaan pajak, serta tata cara penetapan tarif pajak daerah oleh pemerintah daerah. Akan tetapi, baik UU HKPD maupun PP Nomor 35 Tahun 2023 belum memberikan pengaturan yang secara eksplisit mengatur batas pemisah objek PBJT dan objek PPN terhadap jasa hiburan tertentu. Kekosongan norma tersebut pada akhirnya menimbulkan persoalan interpretasi dalam praktik pemungutan pajak, khususnya ketika suatu jasa hiburan memiliki unsur penyerahan jasa kena pajak menurut rezim PPN sekaligus termasuk objek PBJT menurut rezim pajak daerah.

Permasalahan normatif tersebut semakin terlihat dalam praktik usaha pariwisata di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional (KSPN). Pengaturan mengenai KSPN sendiri diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2009 tentang Kepariwisataan, khususnya Pasal 1 angka 10 yang mendefinisikan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional sebagai kawasan yang memiliki fungsi utama pariwisata atau memiliki potensi untuk pengembangan pariwisata yang mempunyai pengaruh penting dalam aspek ekonomi, sosial, budaya, lingkungan hidup, pertahanan, dan keamanan. Selanjutnya, pengembangan KSPN diatur lebih lanjut melalui Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2011 tentang Rencana Induk Pembangunan Kepariwisataan Nasional Tahun 2010–2025. Dalam konteks tersebut, kebijakan perpajakan seharusnya diarahkan untuk mendukung iklim investasi dan pengembangan industri pariwisata nasional, bukan justru menimbulkan beban fiskal yang berlebihan.

Ketidaksinkronan antara pengaturan PPN dan PBJT pada akhirnya menimbulkan persoalan kepastian hukum dalam sistem perpajakan nasional. Dalam perspektif hukum pajak, asas kepastian hukum menuntut agar objek pajak, subjek pajak, tarif, dan mekanisme pemungutan diatur secara jelas, tegas, dan tidak multitafsir. Namun dalam praktiknya, jasa kesenangan atau jasa hiburan tertentu masih berpotensi dikenakan dua rezim pajak sekaligus karena tidak adanya pengaturan normatif yang secara tegas memisahkan ruang lingkup objek PPN dan PBJT. Kondisi tersebut dapat menimbulkan *overlapping taxation* maupun *double*

taxation yang bertentangan dengan prinsip keadilan dan efisiensi perpajakan. Oleh karena itu, sinkronisasi regulasi antara UU PPN, UU HKPD, serta peraturan pelaksana di bawahnya menjadi kebutuhan mendesak guna menciptakan harmonisasi sistem perpajakan yang memberikan kepastian hukum sekaligus mendukung pengembangan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional secara berkelanjutan.

Implikasi Hukum Dari Ketidaksinkronan Pengaturan PBJT Dan PPN Terhadap Kepastian Hukum Dan Beban Pajak Bagi Pelaku Usaha Pariwisata

Ketidaksinkronan pengaturan antara Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada dasarnya merupakan persoalan harmonisasi norma dalam sistem perpajakan nasional. Dalam konstruksi hukum pajak Indonesia, PPN merupakan pajak pusat yang dikenakan atas konsumsi barang dan jasa sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Sementara itu, PBJT berdasarkan Pasal 50 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah merupakan pajak atas konsumsi barang dan/atau jasa tertentu yang dibayarkan oleh konsumen akhir. Persamaan karakteristik antara kedua jenis pajak tersebut menunjukkan bahwa baik PPN maupun PBJT sama-sama berorientasi pada objek konsumsi jasa, sehingga membuka ruang terjadinya tumpang tindih pengenaan pajak terhadap jasa hiburan atau jasa kesenangan di sektor pariwisata.

Secara normatif, ketidaksinkronan tersebut muncul karena UU PPN dan UU HKPD tidak memberikan batasan yang rigid mengenai pemisahan objek pajak antara rezim pajak pusat dan pajak daerah. Dalam Pasal 4A ayat (3) UU PPN memang diatur jenis jasa tertentu yang tidak dikenakan PPN, namun jasa hiburan atau jasa kesenangan tidak secara tegas disebut sebagai objek yang dikecualikan. Di sisi lain, Pasal 51 ayat (1) huruf e UU HKPD justru secara eksplisit menetapkan jasa kesenian dan hiburan sebagai objek PBJT. Ketidaktegasan norma tersebut menimbulkan ruang interpretasi yang berbeda antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah dalam menentukan klasifikasi objek pajak. Akibatnya, suatu jasa hiburan dapat diposisikan sebagai objek PBJT oleh pemerintah daerah, namun dalam waktu yang sama juga dianggap sebagai Jasa Kena Pajak oleh otoritas perpajakan pusat. Kondisi ini menunjukkan adanya konflik norma horizontal antar rezim perpajakan yang berimplikasi langsung terhadap kepastian hukum bagi wajib pajak.

Dalam perspektif teori kepastian hukum, Gustav Radbruch menegaskan bahwa hukum harus mengandung unsur *rechtssicherheit* atau kepastian hukum yang memberikan kejelasan mengenai hak, kewajiban, dan konsekuensi hukum bagi setiap subjek hukum. Kepastian hukum menjadi syarat fundamental dalam hukum pajak karena pemungutan pajak bersifat memaksa dan langsung berkaitan dengan hak ekonomi masyarakat. Oleh karena itu, pengaturan perpajakan harus dirumuskan secara jelas, tidak multitafsir, dan tidak menimbulkan dualisme kewenangan. Ketika pengaturan PBJT dan PPN tidak sinkron, maka pelaku usaha pariwisata tidak memperoleh kepastian mengenai jenis pajak yang harus dibayar, besaran tarif yang dikenakan, maupun otoritas yang berwenang melakukan pemungutan. Situasi tersebut pada akhirnya menciptakan ketidakpastian hukum (*legal uncertainty*) yang bertentangan dengan prinsip negara hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Ketidaksinkronan pengaturan PBJT dan PPN juga bertentangan dengan asas perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith dalam *The Four Maxims of Taxation*, khususnya asas kepastian (*certainty*) dan asas kemudahan administrasi (*convenience of payment*). Adam Smith menegaskan bahwa pajak harus dipungut berdasarkan aturan yang jelas terkait subjek pajak, objek pajak, waktu pembayaran, dan jumlah yang harus dibayarkan. Akan tetapi, dalam praktik

pengenaan PBJT dan PPN terhadap jasa kesenangan, pelaku usaha justru menghadapi ketidakjelasan norma akibat tidak adanya sinkronisasi regulasi. Misalnya, usaha hiburan yang menyediakan layanan makanan dan minuman dalam satu paket pelayanan berpotensi dikenakan PBJT sebagai jasa hiburan sekaligus dikenakan PPN atas penyerahan jasa atau konsumsi tertentu. Hal tersebut menunjukkan bahwa sistem perpajakan belum sepenuhnya memenuhi prinsip kesederhanaan dan kepastian administrasi perpajakan.

Permasalahan tersebut semakin kompleks setelah berlakunya Pasal 58 ayat (2) UU HKPD yang memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk menetapkan tarif PBJT terhadap jenis hiburan tertentu seperti diskotek, karaoke, klub malam, bar, dan spa dengan tarif paling rendah 40% dan paling tinggi 75%. Ketentuan tersebut menciptakan disparitas tarif antar daerah karena setiap pemerintah daerah memiliki kewenangan menetapkan tarif melalui peraturan daerah masing-masing. Dalam perspektif desentralisasi fiskal, kewenangan tersebut memang dimaksudkan untuk memperkuat Pendapatan Asli Daerah (PAD). Akan tetapi, secara praktis kondisi tersebut justru menimbulkan ketidakseragaman beban pajak terhadap pelaku usaha pariwisata di berbagai daerah, termasuk pada Kawasan Strategis Pariwisata Nasional (KSPN). Ketidakseragaman tarif tersebut dapat mempengaruhi daya saing investasi karena pelaku usaha cenderung memilih daerah dengan beban pajak lebih rendah.

Implikasi hukum lain yang timbul akibat ketidaksinkronan pengaturan Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah munculnya potensi *double taxation* atau pajak berganda terhadap pelaku usaha jasa kesenangan di sektor pariwisata. Dalam teori hukum pajak, pajak berganda terjadi ketika satu objek pajak dikenakan lebih dari satu jenis pajak dengan karakteristik, dasar pengenaan, dan orientasi pemungutan yang relatif sama tanpa adanya mekanisme kompensasi, pengurangan, atau pengecualian yang jelas. Fenomena tersebut pada dasarnya bertentangan dengan prinsip keadilan dan proporsionalitas dalam pemungutan pajak karena satu aktivitas ekonomi dibebani pungutan berlapis dari dua otoritas yang berbeda. Dalam konteks pengaturan PBJT dan PPN, potensi pajak berganda muncul karena kedua jenis pajak tersebut sama-sama memiliki karakter sebagai pajak atas konsumsi (*consumption tax*), khususnya terhadap jasa hiburan atau jasa kesenangan yang dikonsumsi oleh masyarakat.

Secara normatif, PPN berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha. Sementara itu, Pasal 50 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah menentukan bahwa PBJT merupakan pajak atas konsumsi barang dan/atau jasa tertentu oleh konsumen akhir. Selanjutnya, Pasal 51 ayat (1) huruf e UU HKPD menempatkan jasa kesenian dan hiburan sebagai objek PBJT. Persamaan orientasi pemungutan tersebut menunjukkan bahwa baik PPN maupun PBJT pada hakikatnya sama-sama diarahkan terhadap aktivitas konsumsi jasa. Persoalan muncul ketika undang-undang tidak memberikan batasan yang tegas mengenai objek jasa hiburan mana yang hanya dikenakan PBJT dan objek mana yang tetap menjadi ruang lingkup PPN. Kekaburan norma tersebut menciptakan ruang interpretasi yang luas bagi pemerintah pusat maupun pemerintah daerah untuk sama-sama melakukan pemungutan pajak terhadap transaksi yang identik.

Dalam praktiknya, kondisi tersebut dapat terjadi pada usaha karaoke, spa, klub malam, resort wisata, hingga kapal rekreasi yang menyediakan layanan hiburan sekaligus penjualan makanan dan minuman. Pemerintah daerah dapat memandang aktivitas tersebut sebagai objek PBJT berdasarkan kategori jasa hiburan atau restoran sebagaimana diatur dalam UU HKPD dan peraturan daerah. Akan tetapi, di sisi lain, otoritas pajak pusat juga dapat mengkualifikasikan aktivitas yang sama sebagai penyerahan jasa kena pajak atau penyerahan barang kena pajak yang tetap terutang PPN. Akibatnya, pelaku usaha harus menanggung dua jenis kewajiban perpajakan atas satu transaksi ekonomi yang sama, yakni PBJT kepada

pemerintah daerah dan PPN kepada pemerintah pusat. Kondisi tersebut menunjukkan adanya *overlapping taxation* yang lahir akibat tidak sinkronnya pengaturan norma perpajakan antara pusat dan daerah.

Secara teoritis, pengenaan pajak berganda bertentangan dengan asas keadilan perpajakan (*tax equity principle*). Adam Smith dalam teorinya mengenai asas pemungutan pajak menegaskan bahwa pajak harus dipungut secara adil dan proporsional sesuai kemampuan wajib pajak (*ability to pay principle*). Dalam konteks ini, pengenaan PBJT dan PPN secara bersamaan terhadap satu objek jasa kesenangan menyebabkan beban fiskal menjadi berlebihan dan tidak lagi proporsional dengan kapasitas ekonomi pelaku usaha. Selain itu, prinsip *equality before taxation* menghendaki agar setiap wajib pajak diperlakukan secara seimbang dan tidak dibebani pungutan yang bersifat diskriminatif atau berlapis tanpa dasar yang jelas. Ketika sektor hiburan tertentu dikenakan tarif PBJT hingga 40%–75% berdasarkan Pasal 58 ayat (2) UU HKPD, kemudian masih dibebani PPN sebesar 11%, maka total beban pajak yang ditanggung menjadi sangat tinggi dan berpotensi melampaui prinsip kewajaran perpajakan.

Dari perspektif kepastian hukum, potensi pajak berganda juga mencerminkan lemahnya harmonisasi sistem perpajakan nasional. Menurut Gustav Radbruch, kepastian hukum menuntut agar hukum disusun secara jelas, konsisten, dan dapat diprediksi penerapannya oleh masyarakat. Dalam konteks perpajakan, kepastian hukum berkaitan dengan kejelasan objek pajak, subjek pajak, tarif, serta otoritas pemungut pajak. Ketika satu aktivitas usaha dapat ditafsirkan sebagai objek PBJT sekaligus objek PPN, maka pelaku usaha berada dalam posisi yang tidak pasti mengenai kewajiban hukum yang harus dipenuhi. Ketidakjelasan tersebut berpotensi menimbulkan sengketa perpajakan, keberatan administrasi, bahkan gugatan terhadap kebijakan daerah yang dianggap melampaui kewenangan atau bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.

Dari sudut pandang *economic analysis of law*, pengenaan pajak berganda terhadap sektor pariwisata juga menimbulkan implikasi ekonomi yang serius terhadap iklim usaha dan investasi. Pajak pada dasarnya merupakan komponen biaya produksi atau biaya operasional usaha (*cost of doing business*). Ketika pelaku usaha harus membayar PBJT dengan tarif tinggi dan pada saat yang sama tetap dikenakan PPN, maka biaya operasional usaha akan meningkat secara signifikan. Peningkatan biaya tersebut pada akhirnya akan dialihkan kepada konsumen melalui kenaikan harga jasa hiburan, tarif penginapan, paket wisata, maupun layanan rekreasi lainnya. Dalam mekanisme pasar, kenaikan harga tersebut dapat menurunkan daya beli masyarakat dan mengurangi minat wisatawan untuk menggunakan layanan pariwisata tertentu.

Implikasi lebih lanjut, kondisi tersebut dapat menurunkan daya saing Kawasan Strategis Pariwisata Nasional dibandingkan destinasi wisata di negara lain yang menerapkan kebijakan fiskal lebih kompetitif. Negara-negara yang mengandalkan sektor pariwisata umumnya memberikan insentif atau tarif pajak yang lebih ringan guna menarik investasi dan meningkatkan kunjungan wisatawan. Sebaliknya, kebijakan pajak yang tinggi dan tidak harmonis justru dapat menciptakan persepsi bahwa biaya wisata di Indonesia relatif mahal. Hal ini tentu bertentangan dengan tujuan penyelenggaraan kepariwisataan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2009 tentang Kepariwisataan yang menegaskan bahwa pembangunan pariwisata bertujuan meningkatkan pertumbuhan ekonomi, kesejahteraan rakyat, menghapus kemiskinan, mengatasi pengangguran, dan meningkatkan daya saing bangsa.

Dalam konteks politik hukum nasional, kebijakan perpajakan seharusnya berfungsi sebagai instrumen pendukung pembangunan sektor strategis, termasuk pariwisata. Oleh karena itu, pengaturan PBJT dan PPN seyogianya disusun secara harmonis agar tidak menciptakan konflik norma maupun beban pajak yang berlebihan terhadap pelaku usaha. Harmonisasi tersebut penting untuk memastikan bahwa kebijakan fiskal tidak hanya berorientasi pada

peningkatan penerimaan negara dan daerah semata, tetapi juga mempertimbangkan keberlanjutan usaha, kepastian hukum, dan iklim investasi di sektor pariwisata nasional.

Persoalan konkret mengenai disharmoni tersebut terlihat dalam praktik pemungutan pajak terhadap kapal rekreasi di Raja Ampat yang diperlakukan sebagai restoran dan dikenakan PBJT atas penjualan makanan dan minuman di atas kapal. Di sisi lain, aktivitas tersebut juga telah dikenakan PPN berdasarkan ketentuan perpajakan pusat. Kasus tersebut menunjukkan bahwa belum terdapat parameter normatif yang jelas mengenai klasifikasi objek pajak dalam sektor pariwisata. Pemerintah daerah memandang aktivitas tersebut sebagai objek PBJT, sedangkan rezim pajak pusat menempatkannya sebagai objek PPN. Perbedaan interpretasi tersebut menunjukkan lemahnya sinkronisasi regulasi antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah dalam menentukan ruang lingkup objek pajak.

Berdasarkan kondisi tersebut, harmonisasi regulasi antara UU PPN dan UU HKPD menjadi kebutuhan mendesak dalam sistem perpajakan nasional. Harmonisasi diperlukan untuk memperjelas batas objek pajak, kewenangan pemungutan, serta mekanisme koordinasi antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Dalam perspektif hukum administrasi negara, sinkronisasi regulasi merupakan instrumen penting untuk mencegah konflik kewenangan dan menjamin efektivitas penyelenggaraan pemerintahan. Oleh karena itu, pembentukan regulasi turunan yang secara eksplisit mengatur klasifikasi objek PBJT dan PPN terhadap jasa kesenangan di sektor pariwisata menjadi langkah penting guna menciptakan kepastian hukum, mencegah pajak berganda, serta menjaga iklim investasi dan pengembangan Kawasan Strategis Pariwisata Nasional secara berkelanjutan.

KESIMPULAN

1) Bentuk Pengaturan hukum mengenai pemungutan Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas jasa kesenangan di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional pada dasarnya masih menunjukkan adanya disharmoni norma antara rezim perpajakan pusat dan daerah. PPN sebagai pajak pusat diatur melalui Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sedangkan PBJT sebagai pajak daerah diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Kedua regulasi tersebut sama-sama menempatkan konsumsi jasa sebagai objek pajak, termasuk jasa hiburan atau jasa kesenangan, namun belum memberikan batasan normatif yang tegas mengenai pemisahan objek pajak antara PPN dan PBJT. Kondisi tersebut menyebabkan terjadinya irisan kewenangan pemungutan pajak antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang berpotensi menimbulkan *overlapping taxation* maupun *double taxation*. Selain itu, pengaturan tarif PBJT terhadap jenis hiburan tertentu yang dapat mencapai 40% sampai dengan 75% berdasarkan Pasal 58 ayat (2) UU HKPD semakin memperlihatkan adanya orientasi fiskal daerah yang belum sepenuhnya diselaraskan dengan kebijakan pengembangan sektor pariwisata nasional, khususnya di Kawasan Strategis Pariwisata Nasional.
2) Ketidaksinkronan pengaturan PBJT dan PPN tersebut menimbulkan implikasi hukum yang signifikan terhadap kepastian hukum dan beban pajak bagi pelaku usaha pariwisata. Tidak adanya pengaturan yang jelas mengenai klasifikasi objek pajak menyebabkan pelaku usaha berada dalam kondisi ketidakpastian hukum terkait jenis pajak, besaran tarif, dan otoritas pemungut pajak yang berwenang. Dalam praktiknya, kondisi tersebut berpotensi menimbulkan pajak berganda terhadap satu aktivitas usaha yang sama sehingga bertentangan dengan asas keadilan perpajakan, asas kepastian hukum, serta prinsip efisiensi administrasi perpajakan. Dari perspektif ekonomi hukum, beban pajak yang berlapis juga berdampak terhadap meningkatnya biaya operasional

usaha (*cost of doing business*) yang pada akhirnya mempengaruhi harga jasa pariwisata dan menurunkan daya saing destinasi wisata Indonesia.

REFERENSI

Anggoro, D. D., Indriani, dan Hikmat, S.R.R.A.A.A. 2023. *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dalam Kebijakan Hubungan Keuangan Pusat dan Daerah*. Malang: UB Press.

Fadhilah, N. L., Sari, D. N., dan Ana, I. B. O. 2024. "Imbas Perubahan Kebijakan Hubungan Keuangan Pusat Daerah pada Regulasi Pajak dan Retribusi serta Pendapatan Daerah." *Supremasi Jurnal Hukum* 7(1): 67–91.

Febriana, E. 2024. "Pemungutan Pajak Hotel Berdasarkan UU HKPD Nomor 1 Tahun 2022 di Badan Pendapatan Daerah (BAPENDA) Kabupaten Lombok Tengah." *Jurnal Aplikasi Perpajakan* 5(1): 12–21.

Fithrina, H., Gusminarti, Darnis, dan Kurniawan, F. 2024. "Implikasi Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 terhadap Keberadaan Pajak Daerah sebagai Sumber PAD Kabupaten/Kota di Provinsi Sumatera Barat." *Nagari Law Review* 7(3): 506–515.

Kurniawan, F., Adegustara, F., dan Gusminarti. 2023. "Quo Vadis: Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 terhadap Keberadaan Pajak Daerah Kota Padang." *Lareh Law Review* 1(2): 102–116.

Laffer, Arthur B. 2004. *The Laffer Curve: Past, Present and Future*. Washington D.C.: The Heritage Foundation.

Lestari, A. P., Wadi, I., dan Manan, A. 2024. "Implementasi UU HKPD No. 1 Tahun 2022 tentang Pajak Restoran dan Kontribusinya terhadap Pendapatan Asli Daerah pada BAPENDA Lombok Tengah." *Jurnal Aplikasi Perpajakan* 5(1): 33–42.

Mardiasmo. 2023. *Perpajakan*. Edisi Terbaru. Yogyakarta: Andi.

Nasir, M. S. 2019. "Analisis Sumber-Sumber Pendapatan Asli Daerah Setelah Satu Dekade Otonomi Daerah." *Jurnal Dinamika Ekonomi Pembangunan* 2(1): 30–45.

Nawirah dan Faisol, I. A. 2022. "Evaluasi Pelaksanaan Pengelolaan PBB-P2 sebagai Pertimbangan Pengambilan Keputusan Berlakunya UU Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (HKPD)." *Jurnal Aplikasi Perpajakan* 4(1): 11–26.

Pandi, J. M., Elim, I., dan Weku, P. 2024. "Analisis Perhitungan, Pemungutan, dan Kontribusi Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan terhadap Pajak Daerah dan Pendapatan Asli Daerah Kota Tomohon." *Riset Akuntansi dan Portofolio Investasi* 2(2): 526–537.

Pangerapan, S., Robert, L., dan Rondonuwu, S. 2023. *Buku Ajar Perpajakan*. Yogyakarta: Deepublish Publisher.

Puspita, D., Pahlevi, M., Raharja, Y.M., Hadi, S., Baroto, A.L.B., Permana, A.W., dan Winarso, T.R. 2022. *Dua Dekade Implementasi Desentralisasi Fiskal di Indonesia*. Jakarta: Badan Kebijakan Fiskal.

Randiansyah, Y., dan Kerthabudi, I. S. 2025. "Analisis Kepatuhan Wajib Pajak Barang dan Jasa Tertentu Makanan dan Minuman di Unit Pelayanan Pemungutan Pajak Daerah Wilayah Tanah Abang Jakarta Pusat." *Jurnal Pajak Vokasi (JUPASI)* 6(2): 78–85.

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2011 tentang RIPPARNAS.

Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2009 tentang Kepariwisataan.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.